

## Tilburg University

### Economische beoordeling van omzetbelastingen

Nederstigt, Wilhelmus Franciscus

*Publication date:*  
1964

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*  
Nederstigt, W. F. (1964). *Economische beoordeling van omzetbelastingen*. [, Tilburg University]. Kluwer.

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

ECONOMISCHE BEOORDELING  
VAN  
OMZETBELASTINGEN

W. F. NEDERSTIGT



ECONOMISCHE BEOORDELING  
VAN  
OMZETBELASTINGEN

# ECONOMISCHE BEOORDELING VAN OMZETBELASTINGEN

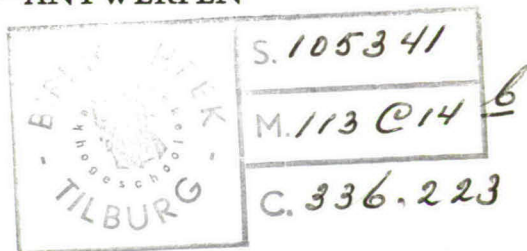
## PROEFSCHRIFT

TER VERKRIJGING VAN DE GRAAD VAN  
DOCTOR IN DE ECONOMISCHE WETEN-  
SCHAPPEN AAN DE KATHOLIEKE HOGE-  
SCHOOL TE TILBURG, OP GEZAG VAN DE  
RECTOR MAGNIFICUS Dr. H. W. J. BOSMAN,  
HOOGLERAAR IN HET GELD-, KREDIET- EN  
BANKWEZEN, IN HET OPENBAAR TE VERDE-  
DIGEN OP DONDERDAG 17 DECEMBER 1964  
DES NAMIDDAGS TE 4 UUR

DOOR

WILHELMUS FRANCISCUS NEDERSTIGT  
GEBOREN TE LEIDEN

N. V. UITGEVERSMAATSCHAPPIJ Æ. E. KLUWER  
DEVENTER—ANTWERPEN



*Promotor: Prof. dr. M. J. H. Smeets*

*Ter nagedachtenis aan mijn ouders  
Aan Beppy  
en de kinderen*

# Inhoud

INLEIDING .....	11
I. HET BEGRIIP BELASTINGEN EN DE BEGINSELEN VAN DE	
BELASTINGHEFFING .....	13
Belastingen; functie en begripsbepaling .....	13
De verdeling van de belastingdruk; herverdeling van de inkomens .....	18
Het begrip draagkracht .....	20
Het beginsel van de „minste pijn” .....	25
II. OMZETBELASTINGEN IN HET ALGEMEEN .....	34
Het begrip omzetbelasting .....	34
Omzetbelastingen en de „minste pijn” .....	39
Belastingopbrengst en belastingdruk; excess burden .....	41
Omzetbelastingen en conjunctuur .....	46
III. OMZETBELASTINGEN ALS INDIRECTE VERBRUIKS-	
BELASTING .....	51
Het verdelingsbeginsel van een omzetbelasting als verbruiks-	
belasting .....	51
Het verbruik als draagkrachtmaatstaf; Kaldor .....	52
Omzetbelastingen en draagkracht .....	59
Omzetbelastingen en progressie .....	64
De overdracht van omzetbelastingen .....	69
Eisen, te stellen aan de omzetbelasting, waaraan het karakter van	
een verbruiksbelasting wordt toegekend .....	75
a. Cascadestelsel ? .....	76
b. Een energiebelasting ? .....	78
c. Uitsluitend bij de kleinhandel heffen ? .....	80
d. Uitsluitend bij fabrikant of groothandelaar ? .....	81
e. Belasting over de toegevoegde waarde .....	81
f. Conclusie .....	86
IV. OMZETBELASTINGEN ALS PRODUKTIEBELASTING.....	88
Overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven .....	88
De toerekening van de overheidsuitgaven ten behoeve van het	
bedrijfsleven .....	91



Het begrip toegevoegde waarde .....	95
Nadere concretisering van een omzetbelasting als produktiebelasting .....	100
<i>a.</i> Vrijstellingen en tariefdifferentiatie .....	101
<i>b.</i> Aftrek van vooromzet of van voorbelasting .....	102
<i>c.</i> „Consumption type” of „Income type”? .....	104
De produktiebelasting en de overdracht .....	109
Vergelijking met andere voorstellen: .....	111
<i>a.</i> De „Factor tax” van Nevin .....	111
<i>b.</i> De ondernemingsbelasting van Stevers .....	118
<i>c.</i> De „Unternehmensbesteuerung” volgens Schmidt .....	122
Harmonisatie van belastingen in de Europese Economische Gemeenschap .....	124
 SAMENVATTING .....	 131
GERAADPLEEGDE LITERATUUR .....	139
ALFABETISCH REGISTER .....	143

## Inleiding

Door middel van belastingen wordt koopkracht uit de private sector van het economisch leven naar de overheid overgeheveld; het belastingrecht als middel is derhalve op economische doeleinden gericht. Het (economische) doel heiligt echter niet zonder meer het (juridische) middel, ook het middel als zodanig zal aan bepaalde normen moeten voldoen; het zal namelijk rechtvaardig moeten zijn.

Omdat het doel van de belastingheffing van economische aard is, kan echter van de economist wel verwacht worden, dat hij zich ex ante uitspreekt over van een bepaalde vorm van belastingheffing te verwachten resultaten, terwijl hij ex post de verkregen resultaten zal dienen te beoordelen. Uiteraard zal hij zich daarbij moeten realiseren, dat zijn oordeel niet „het laatste woord” zal zijn. Dat zou het rechtskarakter van het belastingrecht miskennen en leiden tot een financieel-economisch utilisme, zoals met name door Amonn en Schmölders wordt voorgestaan. Doch anderzijds zal het belang van een economische beschouwingswijze niet mogen worden onderschat, omdat de rechtvaardigheid van de belastingheffing in materiële zin vrijwel samenvalt met de rechtvaardigheid van het resultaat. En het resultaat van de belastingheffing is grotendeels van economische aard. Met name de invloed van belastingen op de reële inkomensverdeling, de verdeling van de belastingdruk, is een economisch fenomeen dat voor de beantwoording van de vraag of die belastingen rechtvaardig kunnen worden geacht van grote betekenis is.<sup>1</sup>

Overigens wordt niet alleen de verdeling van de inkomens door de belastingheffing beïnvloed. Ook de inkomensvorming ondergaat tengevolge van de belastingheffing wijzigingen; de belastingplichtigen zullen immers met de fiscale consequenties van hun economisch handelen, ook met betrekking tot de inkomensvorming, rekening houden. Daardoor zullen zij in vele gevallen anders handelen dan zij, zonder met de fiscale gevolgen rekening te houden, zouden hebben gedaan. De omvang en de richting van de produktieve activiteit van de aan belastingheffing onderworpen subjecten wordt daardoor evenzeer als de verdeling van het resultaat van die activiteit, door de belastingheffing beïnvloed. En naarmate de betekenis van de belastingheffing in verhouding tot het totaal van produktie en verbruik toeneemt, zal ook deze beïnvloeding zich duidelijker manifesteren.

Het lijkt mij daarom ten volle verantwoord, mij in deze studie te beperken

---

1. Vgl. *prof. dr. M. J. H. Smeets*: Herbezinning over de grondbeginselen van de belastingheffing. Maandschrift *Economie*, 27e jaargang, blz. 59.

tot de economische aspecten van een bepaalde vorm van belastingheffing. Inzicht in de economische gevolgen van een belasting moet m.i. van grote betekenis worden geacht, hetzij omdat die gevolgen de overheid als doel van de heffing (mede) voor ogen staan, hetzij omdat zij als ongewenst „bij-produkt” uit de heffing voortvloeien. Alleen nadat een dergelijk inzicht in de economische consequenties verkregen is, zal een belasting op een verantwoorde wijze kunnen worden beoordeeld, óók wat betreft zijn rechtvaardigheid.

In de hierna volgende hoofdstukken zal worden onderzocht, vanuit welke beginselen een bepaalde vorm van belastingheffing, te weten de heffing van omzetbelastingen, kan worden gemotiveerd, welke gevolgen daarvan in economisch opzicht kunnen worden verwacht en aan welke voorwaarden de belasting daartoe in concreto zal moeten voldoen.

Alvorens daartoe over te gaan, zal echter eerst enige aandacht worden geschonken aan de belastingheffing in het algemeen en aan die beginselen van de belastingheffing, die naar mijn mening voor omzetbelastingen in het bijzonder van belang zijn.

# I. Het begrip belastingen en de beginselen van de belastingheffing

## Belastingen; functie en begripsbepaling

Belastingheffing heeft primair een budgettaire of fiscale functie. De koopkracht, onttrokken aan de private huishoudingen, beperkt de bestedingen, teneinde daardoor voor de overheidsuitgaven de nodige ruimte te maken.<sup>1</sup> Daarnaast beïnvloedt de belastingheffing op verschillende wijzen de economische verhoudingen; die invloed kan zozeer op de voorgrond treden, dat de overdracht van koopkracht van de private huishoudingen naar de overheid bijkomstig wordt. Hoge invoerrechten bijvoorbeeld kunnen de invoer van bepaalde goederen feitelijk onmogelijk maken. Wanneer dat gevolg door de wetgever bewust wordt nagestreefd, wordt de bedoeling van de overheid beter gerealiseerd, naarmate de heffing minder opbrengt. De overdracht van koopkracht is dan niet langer de bedoeling doch niettemin is er van belastingheffing sprake.

Een van de wezenskenmerken van de belastingheffing is het ontbreken van aanspraak op een rechtstreekse individuele tegenprestatie van de zijde van degene, aan wie betaald wordt. Er heeft geen „ruil” plaats, geen vergelijken van prestatie en contra-prestatie door de belastingbetaler; hij kan niet, als de transactie hem onvoordelig voorkomt, van de betaling afzien en evenmin kan hij aan de betaling voorwaarden verbinden.

De belastingplichtige zal in het algemeen niettemin aan zijn fiscale verplichtingen voldoen. Gedeeltelijk omdat hij zich lid weet van een gemeenschap en derhalve gehouden is de kosten van die gemeenschap mee te betalen. En voor een ander deel omdat de overheid over publiekrechtelijke bevoegdheden beschikt, die het haar mogelijk maken, de belastingplichtige tot het nakomen van zijn verplichtingen te dwingen.

De weerstanden, die door een bepaalde vorm van belastingheffing worden opgeroepen, houden m.i. met het bovenstaande ten nauwste verband. Naarmate de belastingplichtigen in het algemeen een heffing meer als juist en rechtvaardig ervaren en zij er bovendien van overtuigd zijn, dat de overheidsuitgaven grosso modo verantwoord zijn, zullen zij meer op grond van hun „gemeenschapsgevoel” de verlangde bijdrage leveren. Voor zover zij echter van mening zijn, dat onjuiste heffingsmaatstaven worden gehanteerd of de

---

1. Vgl. *prof. dr. Th. A. Stevers*: Schets van een hervorming van ons belastingstelsel. Een economische benadering. Inaugurele rede Tilburg, 1964.



tarieven onnodig hoog zijn tengevolge van ondoelmatige overheidsuitgaven, zal de dwang van overheidswege meer doorslaggevend zijn. Aangezien echter bij de beoordeling van de heffingsmaatstaven en van de doelmatigheid van de overheidsuitgaven altijd subjectieve elementen een rol spelen, is een belastingheffing die iedereen als juist en rechtvaardig ervaart, een utopie. De overheidsdwang zal daarom altijd van betekenis zijn. Het ontbreken van een rechtstreekse, individuele tegenprestatie en de daaruit voortvloeiende noodzaak de belastingheffing een publiekrechtelijk karakter te geven, stempelt haar in de terminologie van *Schendstok* tot „typisch overheidsinkomen”<sup>2</sup>, inkomen namelijk dat verkregen wordt met behulp van publiekrechtelijke bevoegdheden.

Een tweede wezenskenmerk van de belastingheffing is de algemeenheid. De vermogensoverdracht zal tot stand moeten komen krachtens algemene normen. Boeten en verbeurdverklaringen kunnen dan ook niet tot de belastingen worden gerekend evenmin als onteigeningen zonder schadevergoeding. Ook de in de bezettingstijd geheven „zoengelden” kunnen naar mijn mening in verband met het ontbreken van algemene normen niet tot de belastingen worden gerekend.

Van belastingheffing is derhalve sprake „wanneer de overheid, gebruik makend van haar bevoegdheden als zodanig, volgens algemene normen prestaties eist, zonder van haar kant daartegenover in het individuele geval aanspraken op aanwijsbare tegenprestaties te stellen”.

Deze begripsbepaling is in overeenstemming met die, welke *Smeets* geeft in zijn „De economische betekenis van de belastingen”.<sup>3</sup> In het kader van dit betoog meende ik slechts in zoverre de formulering te moeten wijzigen, dat de belastingen als typisch overheidsinkomen gesteld worden tegenover de private inkomsten van de staat. Uit het feit, dat de overheid „gebruik maakt van haar bevoegdheden als zodanig” vloeit voort, dat de betaling niet geschiedt ter nakoming van een uit een overeenkomst voortvloeiende verbintenis. De belastingheffing heeft een eenzijdig karakter en wordt juist daardoor als een „last” ervaren; er ontstaat „belastingdruk”.

De begrippen „last” en „belastingdruk” passen overigens typisch in een individualistische denkwijze. Er is in het individuele geval geen aanspraak op een aanwijsbare tegenprestatie en daarom ziet het individu de overheidsprestatie helemaal over het hoofd. Er is geen overeenkomst, de betaling is geen prijs en daardoor wordt het verband tussen de belastingheffing en de daardoor mogelijk gemaakte overheidsuitgaven helemaal niet meer gezien. De belasting wordt een „last”, omdat men alleen het voldoen aan de verplichtingen ziet en betalen zonder meer nu eenmaal als een verarming wordt ervaren. Voor de gemeenschap als geheel zal echter van geen verarming sprake

---

2. Dr. B. Schendstok: „Enige economische grondslagen voor de belastingpolitiek”, blzz. 57 e.v.

3. T.a.p. blz. 19.



zijn; integendeel, de economische norm voor de overheid is het positieve nut-saldo, dat als gevolg van heffing en besteding zal moeten ontstaan.

*Adriani* stelt in „Het Belastingrecht, zijn Grondslagen en Ontwikkeling”<sup>4</sup> voor, het economische begrip belasting te vervangen door de (ruimere) term „heffing” en het begrip belasting slechts te hanteren in de meer beperkte, juridische zin. Van een heffing zou dan sprake zijn, „indien de overheid, met toepassing van algemeen geldende, daarop gerichte regelen krachtens dwang vermogen tot zich doet overgaan”. Dit begrip is echter naar mijn mening ook voor de economist te ruim, zeker wanneer daaronder, zoals *Adriani* stelt, ook de retributie en de monopolieheffing dienen te worden gerangschikt. Ook die worden immers geheven „krachtens een algemeen geldende regeling”: *ieder* die van de overheidsdiensten gebruik maakt, *moet* betalen.<sup>5</sup>

Dat is echter ook het geval met de goederen en diensten van de overheids-bedrijven, of zij nu in concurrentie treden met private ondernemingen of niet. En de in rekening gebrachte prijzen zullen eveneens vrijwel steeds een algemeen karakter dragen.

Waar het de economist mijns inziens om gaat is de vraag, of de overheid van haar publiekrechtelijke bevoegdheden gebruik maakt om vermogen tot zich te doen overgaan. Dit, te zamen met het algemene karakter van de heffingsnorm, onderscheidt de belasting in economisch opzicht van andere betalingen. De retributie en de monopolieheffing zijn dan ook in economische zin alleen als belasting te beschouwen voor zover daardoor door de overheid een inkomen wordt verkregen dank zij haar publiekrechtelijke bevoegdheden. Brengt de overheid voor haar publieke diensten een bedrag in rekening, dat in principe slechts de daaraan verbonden kosten dekt, dan is er van typisch overheidsinkomen en dus ook van belasting geen sprake. Buit de overheid haar monopoliepositie echter uit en heeft zij het monopolie verkregen krachtens haar publieke taak en bevoegdheden, dan is er voor het daardoor verkregen inkomen (dus niet voor het gehele bedrag van de vergoeding) sprake van een belasting in economische zin.

Ook *Schendstok* betoogt in zijn reeds eerder genoemde dissertatie dat monopoliewinsten, door de overheid als zodanig gemaakt, belastingen zijn. Hij motiveert dat, door erop te wijzen, dat de belastingen kunnen worden verpacht. Wanneer een indirecte belasting zou worden verpacht aan de ondernemer, die die belasting betaalt, dan is er, aldus *Schendstok*, sprake van een verpacht fiscaal monopolie; de indirecte belasting zou daardoor echter niet ophouden een belasting te zijn. Welnu, wanneer de inkomsten uit een verpacht fiscaal monopolie tot de belastingen behoren, waarom dan niet de inkomsten uit een fiscaal monopolie, dat niet verpacht is?<sup>6</sup>

Deze motivering doet mijns inziens wat geforceerd aan. Het verpachten

4. T.a.p. deel I, blzz. 95 e.v.

5. T.a.p. blz. 111.

6. T.a.p. blzz. 8 en 9.

van belastingen behoort langzamerhand wel tot het verleden; een beroep op de mogelijkheid, indirecte belastingen te verpachten spreekt ons daarom weinig aan. Ook zonder deze omweg kan echter naar mijn mening worden aangetoond, dat er in economisch opzicht geen verschil is tussen belastingen en monopoliewinsten van de staat. Beide berusten op de publiekrechtelijke bevoegdheden van de overheid en hevelen, wanneer zich bepaalde omstandigheden of gebeurtenissen voordoen, koopkracht over van private huishoudingen in de overheidskas.

*Adriani* ziet weliswaar een zekere overeenstemming tussen een monopolieheffing en een belasting, doch hij is van mening, dat de winsten verkregen door middel van een overheidsmonopolie niet tot de belastingen gerekend behoren te worden. „De monopolieheffing”, aldus *Adriani*<sup>7</sup>, „kan ook de belasting naderen. Dat blijkt wel daaruit, dat hetzelfde fiscale voordeel, dat in sommige landen door middel van een overheidsmonopolie wordt verworven, in andere landen langs de weg van de verbruiksbelasting wordt verkregen”.

Dat *Adriani* hier nog juist „aan de andere kant van de streep” blijft, houdt mijns inziens verband met het door hem gemaakte onderscheid tussen heffing en belasting en de daarmee samenhangende formeel juridische benaderingswijze van het laatstgenoemde begrip. Van belang is echter, dat het overheidsmonopolie en de kostprijsverhogende belasting in het hierboven opgenomen citaat als middel ter verkrijging van *fiscale* voordelen op één lijn worden gesteld.

Als bron van inkomen voor de overheid en met betrekking tot de invloed op de door de consumenten betaalde prijs is er nauwelijks verschil tussen door de overheid verkregen monopoliewinsten en kostprijsverhogende belastingen. En zelfs belastingen op overschotten hebben iets van monopoliewinsten. Op dezelfde wijze als de monopolist bij het vaststellen van zijn verkoopprijzen rekening zal moeten houden met het verloop van de vraagcurve, zal de overheid in het oog moeten houden dat bijvoorbeeld de ondernemersactiviteit tengevolge van een verhoging van belastingen naar de bedrijfswinst mogelijk zal verminderen.

*Gangemi* geeft in dit verband de gedachten van *Pietri Tonelli* als volgt weer: „La pure activité fiscale de l'Etat imposerait, dans tous les cas d'impôt une action qui devrait se manifester avec les mêmes caractéristiques que le monopole privé. En vérité l'Institution publique à l'instant même où elle assume l'apparence d'un monopoleur intermédiaire ne peut avoir d'autre but que de poursuivre son bénéfice constitué par une recette élevée après déduction des frais, d'ailleurs moindres nécessaires pour la vérification du tribut. Et ce résultat n'est possible, que si l'on ne se préoccupe ni de la

---

7. T.a.p. blz. 121.



demande, ni de l'offre du bien dans la marché et qu'on laisse le prix et la quantité de vente agir en fonction du tribut que doit atteindre le plus haut point de la rentrée totale des impôts. Au point de vue purement fiscal, les impôts sur le sucre, les tabacs, l'enregistrement et timbre, etc. ne peuvent se préoccuper de la variation de la demande et de l'offre qu'ils frappent avant ou pendant l'échange; ils doivent seulement viser à atteindre leur maximum".<sup>8</sup>

De economische identiteit tussen winsten uit overheidsmonopolie en kostprijsverhogende belastingen is evident. De relatief lage directe belastingen in communistische landen betekenen dan ook in feite hoge indirecte belastingen. De staat heeft in die landen immers de gehele produktie in handen. De door staatsbedrijven gemaakte winst is derhalve monopoliewinst, althans voor zover de verkoopprijzen de normale prijzen van de verbruikte produktiemiddelen overtreffen. Die overwinst heeft zowel voor de overheid als voor de consument dezelfde betekenis als een indirecte belasting. De overheid kan immers de aldus verkregen middelen aanwenden ter financiering van andere staatsuitgaven en de consument wordt geconfronteerd met een hogere prijs voor de door hem verbruikte goederen.

Dat belastingen geheven zullen moeten worden volgens algemene normen, behoeft niet met zich mee te brengen, dat ook iedereen feitelijk belasting verschuldigd zal zijn. Wel zal iedereen, die in de in de betreffende wet of verordening aangegeven omstandigheden verkeert, de belasting dienen te betalen; en in het aangegeven opzicht zullen gelijke omstandigheden tot een gelijke belastingsschuld dienen te leiden.

Soms zal de wetgever uitdrukkelijk bedoelen, slechts een bepaalde bevolkingsgroep in de belastingheffing te betrekken. Wegenbelasting bijvoorbeeld wordt alleen betaald door hen, die de beschikking hebben over een eigen motorrijtuig. Op deze wijze ontstaat de mogelijkheid, bepaalde overheidsuitgaven te doen financieren door de groep van belastingplichtigen, die van die uitgaven voornamelijk profiteert. Ofschoon ook deze diensten niet tegen betaling van een prijs ter beschikking worden gesteld, wordt er tussen het profijt van deze diensten en de voor de financiering daarvan gedane uitgaven toch een verband gelegd. In zo'n geval is er sprake van een bijdrage.

Een bijdrage is een belasting; degene die haar voor zijn rekening zal moeten nemen krijgt geen aanspraak op een individueel aanwijsbare tegenprestatie en de betaling heeft niet plaats op basis van een overeenkomst, maar op grond van de publiekrechtelijke bevoegdheden van de crediteur. Maar toch is er in zoverre enige overeenkomst met een prijs betaald voor een door de overheid ter beschikking gesteld goed, dat niet de gehele gemeenschap maar de meer beperkte groep van consumenten de lasten te dragen krijgt.

---

8. Prof. Lello Gangemi: „Sur la Classification des prix en économie financière” (Finances Publiques 1950-1).

## De verdeling van de belastingdruk; herverdeling van de inkomens

Het verkrijgen van de benodigde koopkracht door de overheid door middel van belastingheffing brengt met zich mee, dat de kosten mogelijk door andere economische subjecten worden gedragen dan die, aan wie het nut van de overheidsuitgaven ten goede komt. De mate, waarin door ieder individu door het betalen van belastingen in de financiële behoeften van de overheid wordt bijgedragen, behoeft geenszins evenredig te zijn aan de mate, waarin datzelfde individu van de door de overheid ter beschikking gestelde goederen profiteert. Belastingheffing en overheidsuitgaven kunnen met andere woorden de bestaande inkomensverdeling wijzigen. En in feite zal een dergelijke wijziging vrijwel steeds optreden, óók wanneer inkomensherverdeling niet (mede) als doelstelling van de belastingheffing wordt aanvaard. Slechts wanneer de overheid de lasten over de individuen zou verdelen naar de maatstaf van het profijt, dat de belastingplichtige van haar uitgaven heeft, zou van een rechtstreekse verandering van de bestaande inkomensverdeling geen sprake zijn.<sup>9</sup>

Het prijsmechanisme zou dan zoveel mogelijk in tact blijven; ieder individu betaalt in feite de kostprijs van de door hem geconsumeerde overheidsgoederen. Het enige, overigens zeer belangrijke verschil met de produktie in private ondernemingen zou dan zijn het ontbreken van vrije consumptiekeuze.

Een dergelijke verdeling van de belastingdruk wordt in het algemeen, ongeacht de uitvoerbaarheid, ook onaanvaardbaar geacht. Corrigerend optreden van overheidswege is niet alleen praktisch onvermijdelijk, maar in zekere zin ook in overeenstemming met het algemeen rechtsbewustzijn. Het is echter van belang, dat de overheid zich ervan bewust is, dat zij door belastingheffing anders dan naar de maatstaf van het profijt, de bestaande inkomensverdeling corrigeert.

Niet altijd is een wijziging van de bestaande inkomensverdeling op zichzelf de bedoeling van de overheid, wanneer het profijtbeginsel als maatstaf voor de belastingheffing wordt losgelaten. Ook het beïnvloeden van het economisch leven kan daarvan het motief zijn; de inkomensherverdeling als zodanig wordt in zo'n geval min of meer als bijkomstigheid aanvaard.

Is de draagkracht op een of andere wijze maatstaf van de belastingheffing, dan is de bedoeling daarvan echter wél herverdeling van de inkomens. Belastingheffing naar draagkracht immers bedoelt de uiteindelijke inkomensverdeling meer in overeenstemming te brengen met de behoeften.<sup>10</sup> Het aan

9. Omdat de produktierichting door de overheidsbestedingen niettemin verandering zou ondergaan, kan de activiteit van de overheid ten gevolge hebben, dat bepaalde economische subjecten worden bevoordeeld en andere benadeeld. Dat is echter geen specifiek gevolg van de belastingheffing; iedere wijziging in het uitgavenpatroon van de consumenten heeft een soortgelijk effect. De gevolgen daarvan voor de inkomensverdeling meen ik daarom hier buiten beschouwing te kunnen laten.

10. Belastingheffing naar draagkracht is derhalve gericht op „vermindering van welvaartverschillen”. Vgl. *prof. dr. Th. A. Stevers*, t.a.p. blz. 9.



belasting te betalen bedrag zal toenemen naarmate de betaalcapaciteit van de belastingplichtige geacht wordt groter te zijn. Het object van de belasting zal daartoe een maatstaf moeten zijn van de betaalcapaciteit, d.w.z. van de verhouding tussen de behoeften van de belastingplichtige en de koopkracht, waarover hij voor de bevrediging van die behoeften kan beschikken. Belastingheffing naar draagkracht zal overigens uiteraard slechts kunnen worden gerealiseerd voor zover zowel de omvang van de behoeften als de voor bevrediging van die behoeften beschikbare koopkracht naar objectieve normen kunnen worden gemeten. In de volgende paragraaf kom ik daarop nog nader terug.

Dat belastingheffing naar draagkracht de bestaande inkomensverdeling ongewijzigd zou laten, mits het principe van het „evenredige genotsoffer” volledig zou kunnen worden gerealiseerd, acht ik onjuist. De onderlinge verhouding tussen de beschikbare reële inkomens vóór en ná belastingheffing kunnen in dat geval alleen aan elkaar gelijk zijn, wanneer men het nut van de overheidsprestaties daarbij buiten beschouwing laat. Ook de door de overheid ter beschikking gestelde goederen maken echter deel uit van het reële inkomen; naarmate een groter deel van het nationale inkomen „via de overheidskas” wordt uitgegeven, neemt de relatieve betekenis van die uitgaven voor de individuele welvaart zelfs toe. Men zal daarom, wanneer men zich een oordeel wil vormen over de invloed van de belastingheffing op de inkomensverdeling, de reële beschikbare inkomens na belastingheffing moeten vaststellen met inachtneming van het profijt, dat iedere belastingplichtige heeft van de door de belastingheffing mogelijk geworden overheidsprestaties. En dan is de conclusie, dat alleen belastingheffing naar profijt de bestaande inkomensverdeling ongewijzigd laat, onvermijdelijk.

Voor zover het profijt van de overheidsuitgaven niet geacht kan worden evenredig te zijn aan de gehanteerde heffingsmaatstaf, zal herverdeling van de inkomens daarvan dus het al dan niet bewust nagestreefde gevolg zijn. Het is daarom naar mijn mening onjuist onderscheid te maken tussen „belastingheffing naar draagkracht” en „belastingheffing teneinde tot een herverdeling van de reële inkomens te geraken”. Belastingheffing naar draagkracht is in wezen bedoeld om tot een dergelijke herverdeling te komen.

Het bovenstaande is nagenoeg in overeenstemming met de mening van *drs. W. N. M. van den Wildenberg*, wanneer deze concludeert:

„... dat theoretisch gezien de dekking van de uitgaven welke worden gedaan voor de collectieve behoeftenbevrediging door middel van een of meer belastingen zodanig zou moeten geschieden, dat alle inkomensstrekkers een gelijk aandeel in de totale kosten zouden dragen. Daarbij moet dan onmiddellijk worden aangetekend, dat het eveneens de taak van de openbare financiën is, een zodanige herverdeling van de inkomens tot stand te brengen dat deze sociaal verantwoord is”.<sup>11</sup> In plaats van de „hoofdelijke omslag” die

11. *Drs. W. N. M. van den Wildenberg*: *Openbare Financiën, Inkomensverdeling en Groei* (1962), blz. 32.



*Van den Wildenberg* ziet als de wijze waarop belastingheffing zou kunnen geschieden zonder dat een herverdeling van de inkomens daarvan het gevolg is, zie ik de „belastingheffing naar de maatstaf van het profijt van de overheidsuitgaven” als de enige mogelijkheid om een herverdeling te voorkomen. Wanneer de belastingen geheven worden ter financiering van overheidsuitgaven, die alleen of voornamelijk aan bepaalde bevolkingsgroepen ten goede komen (uitkeringen aan werklozen of bejaarden bijv.) dan komt een inkomensherverdeling ook tot stand, wanneer „alle inkomenstrekkers een gelijk aandeel in de totale kosten dragen”.

Dat collectieve goederen „in ondeelbare hoeveelheden worden aangeboden, zodat een bepaling van het belang dat een individu bij deze voorziening heeft, niet uitvoerbaar is”<sup>12</sup> is naar mijn mening niet relevant. Uit de niet-uitvoerbaarheid van een verdelen van de belastingdruk naar het profijt volgt immers niet, dat niet deze maar een andere verdeling van de belastingdruk de bestaande inkomensverdeling *in beginsel* onaangetaast zou laten. De praktische uitvoerbaarheid van een dergelijke wijze van belastingheffing is zelfs helemaal niet van betekenis, zolang aangenomen kan worden, dat vrijwel iedereen ervan overtuigd is, dat door middel van belastingheffing een herverdeling van de inkomens wél tot stand gebracht moet worden.

Belastingheffing is overigens niet het enige middel, waarmee de overheid op de verdeling van de reële inkomens invloed kan uitoefenen. Loon- en prijs-politiek en allerlei vormen van sociale maatregelen zijn daartoe ongetwijfeld van meer betekenis. Iedere overheidsmaatregel, die gericht is op het tot stand brengen van een sociaal én economisch verantwoorde inkomensverdeling, moet daarom gezien worden naast en in verband met de belastingheffing. Het is mijns inziens onjuist, een rechtvaardige belastingheffing na te streven op zichzelf, onafhankelijk van de andere, op hetzelfde doel gerichte maatregelen. Een belastingheffing is rechtvaardig in materiële zin, wanneer de inkomensverdeling die tengevolge van die belastingheffing ontstaat, rechtvaardig kan worden geacht. Wanneer naar de mening van de overheid een rechtvaardige inkomensverdeling door middel van sociale maatregelen en loon- en prijs-politiek reeds is gerealiseerd, dan is er voor een progressieve belastingheffing geen plaats meer; aan een verdere herverdeling van de inkomens is dan immers geen behoefte! Het behoeft daarom geen verwondering te wekken, dat de progressie in de belastingheffing in de westerse landen veel belangrijker is dan in de landen onder een communistisch bewind.

### Het begrip draagkracht

*De Langen* formuleert het draagkrachtbeginsel als volgt: „Belasting mag worden geheven in de ethisch meest bevredigende relatie tot de omvang van

---

12. T.a.p. blz. 28.

de bereikbare, individuele, niet voor levensonderhoud noodzakelijke behoeftenbevrediging".<sup>13</sup>

Ik zal mij hier niet bezighouden met de vraag, welke „relatie tot de omvang van de bereikbare behoeftenbevrediging” als de „ethisch meest bevredigende” moet worden beschouwd. Beantwoording van die vraag zou naar mijn mening neerkomen op het vaststellen van de „ethisch meest bevredigende inkomensverdeling”. Belastingheffing naar draagkracht is immers gericht op het corrigeren van de bestaande inkomensverdeling teneinde die meer in overeenstemming te brengen met de meest bevredigende verhouding tussen de behoeften van de individuen en de hun ter beschikking staande koopkracht. Een dergelijke correctie is ethisch gerechtvaardigd, zolang het gevolg werkelijk een betere, d.w.z. een ethisch rechtvaardiger, inkomensverdeling is. Noch het evenredige genotsoffer, door *De Langen* als uitgangspunt voor zijn verdere beschouwingen aanvaard, noch één van de vele andere pogingen, het „ethisch meest bevredigende” nader te bepalen, zijn mijns inziens bruikbaar. Wat als een rechtvaardige inkomensverdeling moet worden beschouwd, kan door een economische of juridische analyse niet worden vastgesteld; de opvattingen daaromtrent zullen naar tijd en plaats wisselen, afhankelijk van de heersende ethisch-wijsgerige denkbeelden en culturele omstandigheden.

Als vaststaand kan wel worden aangenomen, dat de relatie, waarvan in de hierboven geciteerde definitie van het draagkrachtbeginsel sprake is, een positieve relatie zal zijn. Naarmate de bereikbare behoeftenbevrediging toeneemt zal ook de verschuldigde belasting hoger moeten zijn, wil er van belastingheffing naar draagkracht sprake zijn. Een nadere analyse van „de bereikbare, individuele behoeftenbevrediging” zal derhalve kunnen leren of een bepaalde vorm van belastingheffing geacht kan worden een draagkrachtheffing te zijn. In welke mate de draagkracht in aanmerking genomen zal moeten worden, kan daarbij buiten beschouwing blijven.

De bereikbare, individuele behoeftenbevrediging is afhankelijk van de beschikbare bevredigingsmiddelen enerzijds en van de bestaande behoeften anderzijds.

Wat de beschikbare middelen betreft zijn de volgende factoren van belang:

- a. de hoogte en de aard van het inkomen;
- b. de omvang van het vermogen;
- c. de toekomstverwachtingen betreffende inkomen en vermogen.

De behoeften worden bepaald door:

- a. objectieve factoren zoals de samenstelling van het gezin, de gezondheids-toestand, het al of niet bestaan van onderhoudsverplichtingen e.d.;
- b. subjectieve factoren, die samenhangen met aard, aanleg en temperament (het zijn voornamelijk deze, niet objectief meetbare elementen die

---

13. Prof. W. J. de Langen: „Grondbeginselen van het Nederlandse Belastingrecht”, blz. 43.



bepalend zijn voor de volgorde, waarin het individu zijn behoeften zal willen bevredigen);

c. toekomstverwachtingen met betrekking tot de behoeften.

De voor behoeftenbevrediging beschikbare middelen worden uiteraard in belangrijke mate bepaald door de hoogte van het inkomen, dat na betaling van de verschuldigde belastingen overblijft. Maar „inkomen” en „draagkracht” zijn geenszins synoniem. Slechts het verteerbaar inkomen is immers voor behoeftenbevrediging beschikbaar en welk deel van het inkomen verteerbaar is, hangt, behalve van de hoogte van de te betalen belastingen, af van de aard van het inkomen, de omvang van het vermogen en de toekomstverwachtingen met betrekking tot inkomen en vermogen.

De zelfstandige ondernemer bijv. zal in vele gevallen economisch en sociaal verplicht zijn, een deel van zijn inkomen aan te wenden voor investeringen en reserveringen. De continuïteit van de onderneming vereist immers niet alleen het in stand houden van het geïnvesteerde vermogen; de relatieve plaats in het productieproces kan slechts door stelselmatige uitbreiding van de onderneming worden behouden, terwijl de onzekerheid, een wezenskenmerk voor het ondernemersinkomen, allerlei voorzieningen en reserveringen noodzakelijk maakt. Deze en dergelijke factoren verklaren naar mijn mening het voor iedereen waarneembare feit, dat een middenstander die in zijn onderneming een winst maakt van f 10 000 per jaar, zich minder zal kunnen permitteren dan een beambte met een jaarsalaris van f 10 000. En dat ondanks het feit, dat de middenstander in ieder geval over enig (in zijn onderneming geïnvesteerd) vermogen beschikt.

Dat naast het inkomen ook het vermogen de voor behoeftenbevrediging beschikbare middelen mede bepaalt, wordt vrijwel algemeen erkend.

In vele landen komt dat tot uitdrukking in een vermogensbelasting. Met Kaldor<sup>14</sup> ben ik van mening dat een vermogensbelasting altijd een min of meer willekeurige oplossing is. Zowel inkomen als vermogen immers zijn draagkrachtfactoren voor zover zij de beschikbare middelen en daarmee de bereikbare omvang van de behoeftenbevrediging (mede) bepalen. En wel doordat het inkomen verminderd met de te betalen persoonlijke belastingen en de in de gegeven omstandigheden gewenste (c.q. noodzakelijke) besparingen en verhoogd met de mogelijke ontsparingen, het voor behoeftenbevrediging beschikbare bedrag aangeeft, terwijl het vermogen van grote betekenis is voor de vraag, in hoeverre besparingen noodzakelijk zijn c.q. ontsparingen verantwoord kunnen worden geacht.

Zowel inkomen als vermogen zijn derhalve elementen van hetzelfde begrip: beschikbare middelen. De moeilijkheid is echter, deze beide grootheden onder één noemer te brengen, zodat zij in de juiste onderlinge verhouding in aanmerking genomen worden. Bedraagt de inkomstenbelasting marginaal 25 %,

---

14. N. Kaldor: „An Expenditure tax”. London 1955, blzz. 32 e.v.

terwijl de vermogensbelasting wordt geheven naar een tarief van 0,5 %, dan wordt de juiste onderlinge verhouding in aanmerking genomen, als f 20 inkomen (vóór aftrek van te betalen belastingen) evenveel betekenis heeft voor de draagkracht als f 1 000 vermogen. Een veronderstelling, die even willekeurig is als iedere andere, nog afgezien van het feit dat de verhouding zich, i.v.m. de progressie in de inkomstenbelasting, met de hoogte van het inkomen wijzigt.

*De Langen* tracht inkomen en vermogen als maatstaf voor de draagkracht onder één noemer te brengen door het vermogen te herleiden tot een lijfrente of annuïteit. Ofschoon *Van den Tempel* daartegen „wel enige bezwaren” heeft<sup>15</sup> is hij van mening, „dat wij dat als een eerste uitgangspunt voor discussie wel kunnen aanvaarden”.<sup>16</sup>

Het enige juiste uitgangspunt is naar mijn mening echter de invloed van het inkomen enerzijds en van het vermogen anderzijds op de voor behoeftenbevrediging beschikbare middelen. Het vermogen vermindert de behoefte aan besparingen en maakt ontsparingen mogelijk; dáárhoor is het een draagkrachtfactor. De lijfrentefictie is alleen zinvol, voor zover in verband met de omstandigheden (de wijze van belegging, de toekomstverwachtingen, enz.) het kopen van een lijfrente één van de te overwegen mogelijkheden is. De „ene noemer” met betrekking tot de draagkracht is voor inkomen en vermogen de invloed op het voor consumptieve uitgaven beschikbare bedrag.

De toekomstverwachtingen met betrekking tot inkomen en vermogen hebben op de omvang van de voor behoeftenbevrediging beschikbare middelen dezelfde invloed als het beschikken over vermogen: zij bepalen mede de omvang van de besparingen, resp. de mogelijkheid van ontsparingen. Onzekerheid t.a.v. het inkomen in de toekomst doet de behoefte aan een „appeltje voor de dorst” ontstaan. De verwachting, in de toekomst over een belangrijk vermogen te zullen beschikken (uit een erfenis bijvoorbeeld) of in aanmerking te zullen komen voor een goed betaalde functie, zal de omvang van het voor onmiddellijke behoeftenbevrediging beschikbare deel van inkomen en vermogen in positieve zin beïnvloeden.

Overigens zij er uitdrukkelijk op gewezen, dat de „spaarneiging”, de omvang van de besparingen resp. ontsparingen, voor een belangrijk deel van subjectieve inzichten afhankelijk is. Objectieve elementen, zoals de omvang van het vermogen, de regelmaat waarmee het inkomen geacht kan worden te zullen worden genoten, aanwijsbaar gefundeerde toekomstverwachtingen e.d. zijn zeker van belang. Het laatste woord zal echter altijd gesproken worden door de subjectieve interpretatie van die elementen. Verwachtingen kunnen gebaseerd zijn op objectieve gegevens, het toekennen van een bepaalde betekenis aan die gegevens is een subjectief oordeel. In laatste instantie wordt daarom de omvang van de voor behoeftenbevrediging beschikbare middelen

15. Zie *prof. dr. A. J. van den Tempel*: „Tarieven en Tariefvergelijking”. Voordracht gehouden op de Belastingconsulentendag 1963. Uitg. F.E.D., Amsterdam, blz. 16.

16. T.a.p. blz. 52.



subjectief vastgesteld. Een belastingheffing, die uitgaat van de objectieve draagkrachtelementen (inkomen, vermogen) kan daarom niet de „voor behoeftenbevrediging beschikbare middelen” vaststellen, doch slechts het bedrag, dat na de belastingafdracht voor behoeftenbevrediging beschikbaar zal zijn, voor zover het subjectieve oordeel van een individu gelijk is aan hetgeen door de wetgever „redelijk” geacht wordt.

Ook met betrekking tot de betekenis van de omvang van de behoeften voor de draagkracht zijn objectieve en subjectieve factoren van betekenis. Met vele objectief te constateren elementen wordt in de Nederlandse belastingwetgeving rekening gehouden, althans t.a.v. de belastingen naar inkomen en vermogen. Kinderaftrek, ook voor studerende en lichamelijk of geestelijk gebrekkige kinderen, een afzonderlijk tarief voor gehuwden en ongehuwden, het in aanmerking nemen van buitengewone lasten, enz.

Met de subjectieve elementen kan ook hier uiteraard geen rekening gehouden worden, hoezeer ook die elementen de draagkracht zullen beïnvloeden. Iedere behoefte vraagt middelen ter bevrediging en sommige behoeften méér dan andere. Degene, die op grond van zijn aard, zijn aanleg of zijn temperament behoeften heeft, die relatief kostbaar zijn, zal met een bepaald bedrag aan beschikbare middelen een relatief kleine „omvang van behoeftenbevrediging” bereiken, zodat ook zijn draagkracht geringer is dan met het bedrag aan beschikbare middelen overeenkomt. De bezitter van een „gemakkelijk te vullen kinderhand” daarentegen zal een grotere draagkracht hebben dan uit de omvang van zijn middelen zou kunnen worden afgeleid. Het gaat als het ware niet om de objectieve inhoud van de „hand” maar om de mate van „gevuld” zijn.

De toekomstverwachtingen met betrekking tot de behoeften zijn mijns inziens vrijwel geheel subjectief bepaald. Zij beïnvloeden, evenals de verwachtingen t.a.v. de beschikbare middelen, de spaarneiging en daardoor het thans voor behoeftenbevrediging resterende bedrag.

De draagkracht is, zoals uit het voorgaande blijkt, van vele, onderling gedeeltelijk samenhangende factoren afhankelijk. Factoren, die gedeeltelijk objectief bepaald kunnen worden en voor een ander deel op subjectieve waardeoordelen berusten. De eerste kunnen rechtstreeks als objecten van belastingheffing worden gebruikt, de laatstgenoemde echter alleen, voor zover de subjectieve waardeoordelen kunnen worden geobjectiveerd.<sup>17</sup> Het grootste bezwaar tegen het belasten van de afzonderlijke draagkrachtelementen is echter, dat de betekenis van ieder van die elementen voor de draag-

---

17. In zijn artikel „Van causalisten, finalisten en objectivisten” in het Weekblad voor Fiscaal Recht van 24 nov. 1962 zegt *dr. L. Lancee* in dit verband op blz. 942: „Draagkracht is de resultante van een complex samenstel van hoogst persoonlijke en meestal onmeetbare eigenschappen en omstandigheden en vertoont dan ook een voor ieder individu eigen patroon. Het leveren van een naar dat patroon op maat gesneden aanslag behoort tot de fysieke onmogelijkheden, zodat zowel wetgever, administratie als rechter gedwongen zijn te werken met confectiematen.”



kracht niet in een vaste verhouding kan worden uitgedrukt, zodat er altijd een zekere willekeur blijft bestaan.

### Het beginsel van de „minste pijn”

In het verleden is herhaaldelijk geconstateerd, dat kostverhogende belastingen minder als last worden ervaren dan belastingen op overschotten. Zo schrijft *De Langen* in „de Grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht”:<sup>18</sup> „Door de Heren Van den Dries, Van Zanten, Van der Poel, Lucas en de minister van financiën (1933) is dus geconstateerd, dat de prijsverhogende belastingen, eerst de invoerrechten en de accijnzen, later ook de omzetbelasting, minder drukken en met minder verdriet worden opgebracht dan de belastingen, die door middel van aanslagbiljetten worden geïnd.”

„Door de belasting in de prijs van de goederen en diensten op te nemen worden de volgende voordelen bereikt:

1. De belasting is voor de destinataris in de regel onzichtbaar en blijft daardoor ongemerkt; betaling wordt door hem verricht zonder dat hij er zich rekenschap van geeft dat (mede) belasting wordt voldaan.

2. De betaling door de destinataris geschiedt in de regel zeer geleidelijk met zeer kleine bedragen, hetgeen de ongemerktheid krachtig bevordert.

3. De betaling geschiedt op een door hem zelf gekozen tijdstip, hetgeen weer de ongemerktheid ondersteunt.

4. De belastingbetaling is tot op zekere hoogte een vrijwillige handeling; ook dit vermindert de voelbaarheid. Niemand wordt, strikt genomen, gedwongen omzetbelasting te betalen, want de goederen, benodigd voor noodzakelijk levensonderhoud, zijn vrijgesteld, hetgeen in mindere mate geldt voor de invoerrechten en niet geldt voor de vereveningsheffing. Dit element van vrijwilligheid is ook aanwezig bij de accijnzen op gedistilleerd, bier en tabak en bij een belangrijk deel van de suikeraccijns; een zeker kwantum suiker behoort echter tot het noodzakelijk levensonderhoud.

Aldus blijken hier belangrijke psychische voordelen aanwezig te zijn. Men denke zich eens in, hoe het zou wezen indien de belangrijkste kostprijsverhogende belastingen, die te zamen meer dan drie miljard gulden opbrengen, de helft van de totale belastingopbrengst, door middel van aanslagbiljetten door de destinatarissen zouden moeten worden voldaan. Hoe onzegbaar veel groter zou dan het verdriet zijn.”

Een nadere analyse van deze „geringe pijn” is naar mijn mening noodzakelijk, omdat alleen op die wijze de werkelijke betekenis van dit door voorstanders van kostprijsverhogende belastingen dikwijls gehanteerde argument kan worden onderkend.

*De Langen* volstaat eigenlijk met het constateren van het verschijnsel en het aangeven van de wijze, waarop het tot uitdrukking komt. De ongemerktheid,

---

18. Deel II (1958), blzz. 349 en 350.

het betalen op zelf gekozen tijdstippen en in kleine bedragen en een zekere mate van vrijwilligheid, verklaren op zichzelf nog niet, waarom „kostprijsverhogende belastingen minder drukken, met minder verdriet worden opgebracht”. Ook belastingen op overschotten kunnen in kleine bedragen en tot op zekere hoogte zelfs op „zelf gekozen tijdstippen” worden ingevorderd. En met betrekking tot de vrijwilligheid constateert *De Langen* zelf, dat daarvan bij de vereveningsheffing in het geheel geen sprake is, terwijl een weeldebelasting die geheven wordt naar het gebruik en verbruik van niet-noodzakelijke goederen, het meest „vrijwillig” wordt betaald. De conclusie, dat weeldebelasting derhalve minder pijn veroorzaakt dan vereveningsheffing wordt echter door *De Langen* niet getrokken. Naar mijn mening terecht.

Vooropgesteld zij, dat het hier gaat om de wijze waarop de belastingdruk wordt ervaren, niet om de omvang van de belastingdruk zelf. Belastingdruk is de welvaartsvermindering voor het individu ten gevolge van de overdracht van een deel van de hem ter beschikking staande middelen aan de overheid.

Het „verdriet” waarmee belastingen worden opgebracht, houdt verband met het ontbreken van een aanspraak op een rechtstreekse, individuele tegenprestatie. Alvorens een privaatrechtelijke overeenkomst aan te gaan, zullen de contracterende partijen de gevraagde prestatie vergelijken met de aangeboden tegenprestatie en op grond van de uitkomst van die vergelijking tot het wel of niet aangaan van de transactie besluiten. Alleen wanneer voor beide contractanten de vergelijking uitvalt in het voordeel van de aan hen geboden tegenprestatie, zal de overeenkomst tot stand komen.

Bij belastingheffing is er geen sprake van een overeenkomst; de contribuable draagt vermogen aan de overheid over, zonder daarvoor aanspraak op een rechtstreekse individuele tegenprestatie te verkrijgen. Het al of niet doorgaan van de „transactie” is derhalve onafhankelijk van het subjectieve waardeoordeel van de belastingbetaler ten aanzien van prestatie en contraprestatie en een op grond daarvan genomen vrije beslissing.

Prestatie en contraprestatie doen zich hier onafhankelijk van elkaar voor. Het betalen van belasting wordt ervaren als een afstand doen van vermogen, zonder dat daarvoor iets wordt terugontvangen; de ter beschikkinggestelde overheidsgoederen worden daartegenover gezien als „economisch vrije” goederen: waardevol, onontbeerlijk soms, maar gratis ter beschikking gesteld en daarom subjectief zonder *economische* waarde.<sup>19</sup>

Het feit, dat belastingen als een last worden ervaren, weerstanden oproepen en leed veroorzaken is dan ook een gevolg van het volgende:

a. Gebrek aan inzicht in het verband tussen de betaalde belastingen en de daartegenover staande overheidsprestaties, welk verband minder duidelijk is, omdat het niet in een vrijwillige overeenkomst tot uitdrukking komt.

b. Een van dat van de overheid afwijkend subjectief waardeoordeel met

19. *Karl Englis* merkte in 1931 in zijn „Finanzwissenschaft” reeds op: „Sie (die Einkommensteuer) wird vom Steuerträger als Verlust empfunden, weil der Steuerträger in der Regel das Wohl der Allgemeinheit subjektiv nicht wertet.” (blz. 179).



betrekking tot de door de overheid beschikbaar gestelde goederen. De belastingbetaler kan dit subjectieve waarde-oordeel niet tot uitdrukking doen komen, juist omdat het hier niet om een vrijwillige overeenkomst gaat.

c. Een van die van de wetgever afwijkende subjectieve mening ten aanzien van hetgeen als een rechtvaardige verdeling van de lasten moet worden beschouwd. Ook daaraan kan de contribuabele geen consequenties verbinden, omdat het betalen van belasting niet op een overeenkomst gebaseerd is.

Tot op zekere hoogte wordt iedere belasting echter niettemin „vrijwillig” betaald, op grond van een vrije keuze die uit een afwegen van vóór- en nadelen resulteert.<sup>20</sup> Het gaat daarbij echter niet om een vergelijken van het aan belasting te betalen bedrag met de waarde, toegerekend aan de tegenprestatie van de zijde van de overheid. De belastingplichtige vergelijkt het bedrag van de verschuldigde belasting met de waarde, die hij toekent aan het ontstaan of doen voortbestaan van de toestand, dan wel het plaatshebben van de gebeurtenis, naar aanleiding waarvan de belasting geheven wordt.

Belastingen zijn immers geen hoofdelijke omslagen. Iedere belasting heeft een object: de toestand, handeling of gebeurtenis naar aanleiding waarvan zij geheven wordt. Tussen het object van een belasting en haar subject, de belastingplichtige, zal een bepaalde relatie moeten bestaan. De belastingplichtige zal bijvoorbeeld de eigenaar of de gebruiker zijn van de belaste zaak, degene die door de belaste gebeurtenis wordt bevoordeeld of degene die de belaste handeling stelt. In beginsel kan dus de belastingplichtige steeds het ontstaan van een belastingschuld voorkomen, zijn belastingverplichting ontgaan, door van zijn relatie tot het object van de belasting af te zien.

Omdat de belastingplichtige aan zijn relatie tot het belaste object de fiscale verplichting verbonden weet, zal hij bij het waarderen van die relatie daarmee dan ook rekening houden.<sup>21, 22</sup>

---

20. Het is daarom naar mijn mening onjuist, de belastingen te verdelen in niet merkbare belastingen, wel merkbare belastingen en (algemene) kostenbelastingen, zoals G. Schmolders doet. (Zie prof. dr. M. J. H. Smeets: „Nederlandse belastingen in het E.E.G.-verband”. Maandblad voor Belastingrecht, dec. 1963). Zoals uit de hierna volgende uiteenzettingen nog nader zal blijken, zijn belastingen méér of minder merkbaar, méér of minder „pijnloos” en niet ófwel „merkbaar” ófwel „onmerkbaar”. De mate waarin de belastingheffing met pijn gepaard gaat, is van allerlei factoren afhankelijk.

De betekenis van de door Schmolders ingevoerde derde categorie, die van de algemene kostenbelastingen, is ook mij niet duidelijk. (Vlg. Smeets, t.a.p. blz. 23). Als kostprijsverhogende belasting dient een omzetbelasting in dit opzicht met de accijnzen op één lijn te worden gesteld, terwijl de vennootschapsbelasting uit een oogpunt van pijn met de andere belastingen op overschotten vergelijkbaar is.

21. Ook degene, aan wie de belasting – al dan niet in overeenstemming met de bedoeling van de overheid – wordt overgedragen, zal de belastingdruk uiteraard in zijn waardeoordelen verwerken. Daar die belastingdruk zich voor hem echter voordoet als een onderdeel van de prijs van een goed of een produktieve prestatie, zal hij zich niettemin zonder meer op die prijs kunnen baseren.

22. De relatie tot het object van de belastingheffing kan op de meest drastische wijze worden verbroken, door geheel af te zien van de relatie met het land, dat de belasting heft. Men kan zich bijvoorbeeld in een ander land vestigen met een milder fiscaal klimaat of daar een naamloze vennootschap oprichten. Ook daarbij zal men de fiscale voordelen tegen nadelen van economische of psychologische aard afwegen.

Met een enkel voorbeeld moge ik dit verduidelijken.

Wanneer de huurwaarde van een woning object van belastingheffing is, zal de subjectieve waarde van het gebruikrecht met het bedrag van de tengevolge van het gebruik verschuldigde belasting verminderen. Bedraagt de huurprijs van een bepaalde woning (d.w.z. de huuropbrengst die de verhuurder verlangt) f 1 200 per jaar en is door de huurder jaarlijks f 200 (personele) belasting verschuldigd, dan zal de subjectieve waarde van het woongenot voor een potentiële huurder ten minste f 1 400 moeten bedragen wil de huurovereenkomst tot stand komen. De waarde die hij aan het gebruik van de woning toekent, zal hij immers verminderen met het bedrag van de belasting die hij tengevolge van dat gebruik verschuldigd wordt. Eerst daarna zal hij die waarde vergelijken met de door hem verschuldigde tegenprestatie: de te betalen huur.

Wordt bij de huurder geen (personele) belasting geheven doch is de verhuurder in het hierboven gegeven voorbeeld f 200 (huur) belasting verschuldigd, dan is het resultaat, uitgaande van huren vastgesteld op grond van een vrije overeenkomst tussen verhuurder en huurder, in wezen gelijk. De verhuurder verlangt immers een huuropbrengst van f 1 200. De waarde van de door hem ontvangen tegenprestatie zal hij met het bedrag van de belasting verminderen; hij zal dus ten minste f 1 400 huur moeten ontvangen, wil de overeenkomst tot stand komen. De waarde die door de huurder aan het gebruiksrecht wordt toegekend zal dan derhalve eveneens ten minste f 1 400 moeten bedragen.<sup>23</sup>

Een erfgenaam zal de waarde van de door hem verkregen erfenis verminderen met de ten gevolge van die verkrijging verschuldigd geworden successierechten. Ook hij zal in beginsel het voordeel, verbonden aan zijn relatie tot het belaste object, vergelijken met de te betalen belasting. Dit voordeel is gelijk aan de waarde van de verkregen erfenis; zolang derhalve het tarief van de successierechten minder bedraagt dan 100 %, zal hij er niet toe

---

23. Dat een huurbelasting door de verhuurder in alle omstandigheden in de huurprijs zal worden doorberekend staat natuurlijk geenszins vast. En evenmin kan zonder meer worden aangenomen, dat de huurder er *niet* in zal slagen, de door hem verschuldigde personele belasting op de verhuurder af te wentelen. Waar het mij echter om gaat is, dat de belasting bij het tegen elkaar afwegen van prestatie en contraprestatie in aanmerking zal worden genomen. Door een belastingheffing van f 200 zal het verschil tussen het bedrag dat de verhuurder ten minste wenst te ontvangen en het bedrag, dat de huurder ten hoogste bereid is te betalen, niet minder dan f 200 mogen bedragen; anders komt de overeenkomst niet tot stand. De vraag, voor wiens rekening de belasting uiteindelijk zal komen, komt in het volgende hoofdstuk ter sprake. In het hierboven gegeven voorbeeld komt de belasting in beide gevallen voor rekening van de huurder, omdat ik in de vergelijking de vraagprijs van de verhuurder als constante en de waardering van de huurder als variabele heb gehanteerd. In feite betekent dat, dat ik er stilzwijgend vanuit gegaan ben, dat het aanbod volkomen elastisch en de vraag (indien de overeenkomst tot stand komt) voldoende inelastisch is om de belastingheffing te verwerken.



overgaan, de erfenis te verwerpen teneinde op die wijze het betalen van successierechten te ontgaan.

Bij belastingen op overschotten, zoals de inkomsten- en de vennootschapsbelasting, heeft de mogelijkheid tot het doen van een keuze tussen afzien van het overschot of belasting betalen, in de meeste gevallen meer reële betekenis. Het belaste „overschot”, d.w.z. de winst of de inkomsten worden immers vrijwel nooit verkregen zonder enige activiteit, zonder dat daartegenover een „disutility” in welke vorm dan ook wordt geaccepteerd. De arbeider, die overwerk verricht, verkrijgt de extra inkomsten daaruit niet zonder meer; hij zal de extra inspanningen, die hij zich daarvoor moet getroosten en de vrije tijd, die hij opoffert, vergelijken met de beloning die hij ontvangt. De belasting over de overwerkbeloning zal hij bij die vergelijking in mindering brengen op de vergoeding, die hij voor zijn overwerk ontvangt. Alleen, wanneer hij tegen deze lagere „prijs” tot overwerk bereid is, zal hij het verrichten. Het gaat hem immers om het inkomen, dat hij na belastingheffing ter beschikking krijgt.

Het duidelijkst manifesteert zich de keuzemogelijkheid, wanneer de belasting geheven wordt naar aanleiding van een privaatrechtelijke overeenkomst, zodat het aan de fiscus verschuldigde bedrag rechtstreeks betrokken wordt in de vergelijking van prestatie en contraprestatie door ieder van de contractanten. De belasting doet zich dan zozeer voor als een onderdeel van de verschuldigde tegenprestatie, dat de belastingdruk nog nauwelijks als zodanig wordt ervaren. Het registratierecht bijvoorbeeld, geheven wegens verkoop van onroerende goederen, is voor de koper niets anders dan een deel van hetgeen hij voor die goederen moet betalen. Hij zal slechts tot aankoop overgaan, wanneer het betreffende onroerend goed hem de gevraagde prijs waard is, verhoogd met registratierecht, notariskosten en eventuele makelaarsprovisie. Natuurlijk is hem heel goed bekend, dat de verkoper niet het gehele door hem betaalde bedrag ontvangt; registratierechten gaan naar de fiscus, notariskosten en makelaarsprovisie zijn de beloning voor door derden bewezen diensten. Maar voor hem als koper bestaat het „offer” uit het totale, door hem wegens de aankoop van het pand betaalde bedrag. Administratief zal hij dat totale bedrag als aankoopprijs verantwoorden en bij vergelijking met een latere verkoopprijs zal hij ook van dat totale bedrag als „historische kostprijs” uitgaan.

In het arrest van de Hoge Raad d.d. 21 februari 1962, no. 14 750, *BNB* 1962, no. 128, komt de opvatting, dat registratierecht, makelaarsprovisie en notariskosten een onderdeel van de kostprijs uitmaken en deze uitgaven voor de koper geen andere betekenis hebben dan de koopprijs zelf, duidelijk tot uitdrukking. In dat arrest overwoog de Hoge Raad met betrekking tot de vraag, of die uitgaven als een deel van de verhuiskosten tot de kosten van verwerving van het inkomen uit dienstbetrekking konden worden gerekend onder meer:

„dat, aangezien het met de koop van het woonhuis gemoeide bedrag — het offer, dat de koper zich ter verwerving van de eigendom van dat woonhuis moet getroosten — bestaat uit de som van de koopprijs en de op de aankoop gevallen kosten zoals registratie-recht, transportkosten en makelaarsprovisie, de betaling van deze kosten evenzeer als de voldoening van de koopprijs een tot de vermogenssfeer behorende uitgave vormt, en het Hof dan ook terecht die kosten niet heeft aangemerkt als kosten van verwerving in de zin van art. 14, tweede lid, onder 1e van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941.”

De bij de aankoop betaalde kosten inclusief de registratierechten, ziet de Hoge Raad dus als onderdelen van „het offer, dat de koper zich ter verwerving van het woonhuis moet getroosten” en daarom voor hem naar hun aard niet van de koopprijs onderscheiden. Het registratierecht doet zich aan de koper dus niet voor als een prestatie jegens de overheid, waartegenover geen aanspraak op een rechtstreekse individuele tegenprestatie bestaat maar als een onderdeel van zijn prestatie ter verkrijging van de eigendom van de woning. De heffing blijft daardoor natuurlijk een belasting, de koper ervaart haar echter nauwelijks *als zodanig*.<sup>24</sup> Hij betaalt, omdat hij het „ervoor (d.w.z. voor het huis) over heeft.” De „pijn”, door de heffing van de belasting veroorzaakt, is daardoor zo gering mogelijk. De weerstand, door belastingheffing in het algemeen opgeroepen en het door belastingen veroorzaakte „leed”, worden op deze wijze tot een minimum beperkt, omdat datgene waardoor zij ontstaan, de eenzijdigheid van de prestatie in de ervaring van de individuele contribuant nauwelijks tot uitdrukking komt.

Dit wordt nog versterkt door de heffingstechniek. Registratierecht wordt tegelijkertijd met de koopsom betaald, waardoor het verband tussen het ontstaan van de belastingschuld en het aangaan van de overeenkomst nog wordt geaccentueerd. Voor de koper doet de belasting zich ook daardoor meer voor als een onderdeel van de koopsom en minder als een eenzijdige prestatie jegens de overheid. Zou jaarlijks een aanslag worden opgelegd naar de maatstaf van de in de loop van het jaar voor de aankoop van onroerende goederen betaalde bedragen, dan zou de door de heffing veroorzaakte „pijn” groter zijn. Door het tijdsverloop tussen de aankoop en het ontvangen van de aanslag zou de belastingplichtige in dat geval de aanslag meer ervaren als een eenzijdige verplichting tegenover de overheid, ook al zou het verband met het object van de belasting hem ongetwijfeld nog voor ogen staan.

Hier ligt naar mijn mening de grote betekenis van het systeem van „heffing bij de bron” bij belastingen op overschotten. Die betekenis is niet primair gelegen in het voorkomen van invorderingsmoeilijkheden of in het vereen-

---

24. Wie feitelijk de belasting zal dragen, is overigens zonder meer niet te zeggen. Dat is afhankelijk van de vraag, of de vraagprijs van de verkoper dan wel de door de koper geboden prijs uitsluitend of voornamelijk prijsbepalend is geweest. Zie verder hetgeen in het volgende hoofdstuk over overdracht is vermeld.



voudigen van de administratie voor de met de uitvoering van de belastingwetgeving belaste instanties. Veel belangrijker is, dat door dit systeem het verkrijgen van een inkomen en het betalen van belasting zich aan de belastingplichtige voordoet als één geheel, zodat het eenzijdig afstand doen van koopkracht aan de overheid minder duidelijk wordt ervaren. De belasting wordt gevoeld als een negatief bestanddeel van de belaste opbrengst; voor de belastingplichtige zal slechts het bedrag dat hem na aftrek van de ingehouden belasting overblijft relevant zijn.

De loonbelasting voor huispersoneel bijvoorbeeld is in feite niets anders dan een belasting op het uitkeren van loon aan huishoudelijk personeel.<sup>25</sup> Het met de dienstbode overeengekomen loon is het bedrag dat haar in constanten zal worden uitgekeerd; de loonbelasting is een aangelegenheid, waarmee alleen haar werkgeefster te maken heeft. Eerst bij belangrijke tariefswijzigingen zal overigens blijken, in hoeverre deze belasting uiteindelijk toch het voor „huishoudelijke hulp” beschikbare bedrag heeft beïnvloed.

Ook andere groepen ongetrouwde werknemers gaan bij het beoordelen van de hun geboden beloning zonder meer uit van het netto uitbetaalde bedrag. Symptomatisch daarvoor zijn naar mijn mening de regelmatig in de dagbladen verschijnende advertenties van ziekenhuizen, waarin de salarissen van de door hen gevraagde verpleegsters worden vermeld na aftrek van loonbelasting en andere inhoudingen. Daarmee gaan deze werkgevers er kennelijk vanuit, dat de verpleegsters slechts het nettosalaris van belang achten en de inhoudingen ervaren als negatief salaris zonder meer. Door in hun contract met de potentiële werknemers het nettosalaris als uitgangspunt te nemen, bevestigen zij a.h.w. formeel de juistheid van deze zienswijze.

Overigens zij hier nogmaals uitdrukkelijk vermeld, dat dit „niet langer als belasting ervaren”, dit verdwijnen van de pijn, de belastingdruk niet wegneemt. In hoeverre de loonbelasting het reële inkomen van de dienstbode of de verpleegster vermindert is geheel afhankelijk van de elasticiteit van vraag en aanbod.<sup>26</sup> Dat niet de wettelijke voorschriften met betrekking tot het al of niet inhouden van belastingen of premies voor sociale verzekeringen bepalen door wie deze lasten worden gedragen, werd in 1930 reeds door *Bordewijk* opgemerkt.

„De premies voor de Invaliditeitsverzekering komen geheel „voor rekening” van de werkgever. Hij betaalt ze en mag ze niet verhalen op het loon. (artt. 186 en 1209 der Invaliditeitswet). Heeft de wetgever nu werkelijk gemeend, daarmee iets reëls tot stand te hebben gebracht?” zo vroeg hij zich in „De Theorie der Belastingen en het Nederlandse Belastingwezen”<sup>27</sup> af. Uiteindelijk zullen immers de marktverhoudingen bepalend zijn voor de vraag, wie de

25. In economisch opzicht herleeft hier eigenlijk de vroegere grondslag „dienstboden” van de personele belasting.

26. Vgl. hetgeen in het volgende hoofdstuk over „overdracht” wordt opgemerkt.

27. *Prof. mr. H. W. C. Bordewijk*: t.a.p. blz. 166 (2e druk gedeeltelijk bewerkt door *dr. J. H. Bast*; 1939).

lasten te dragen krijgt. De prijs (i.c. het loon) zal tot stand komen, rekening houdend met het af te dragen bedrag. De werknemer is bereid zijn arbeidsprestatie te leveren voor een loon exclusief de premie en de werkgever is bereid daartegenover loon én premie te betalen.

Voor beiden zijn prestatie en contraprestatie derhalve in evenwicht; de premie voor de Invaliditeitsverzekering wordt, vooral t.g.v. het verplichte karakter van die betaling, niet gesteld tegenover de daarvoor verkregen sociale zekerheid; zij wordt voor hen een onderdeel van de arbeidsovereenkomst, volstaan uit de ruimte tussen hetgeen de werkgever maximaal bereid is te betalen en hetgeen de werknemer minimaal wil ontvangen.

Op dezelfde wijze verandert ook het karakter van de loonbelasting en in het algemeen van iedere aan een overeenkomst gekoppelde belasting *in de ervaring van de marktpartijen*. Voor hen is het niet langer een eenzijdige prestatie tegenover de overheid maar een onderdeel van de overeenkomst. Zij zijn bereid de overeenkomst aan te gaan, rekening houdend met de belasting. De „pijn”, verbonden aan het moeten leveren van een eenzijdige prestatie zonder rechtstreekse individuele tegenprestatie, verdwijnt geheel of in belangrijke mate. De belastingdruk echter blijft; zonder de belasting zou althans één van de partijen na de transactie over méér koopkracht beschikken.

Het is dan ook onjuist, het begrip belasting te verbinden aan de eenzijdigheid van de prestatie *in de ervaring van de belastingplichtige* en niet langer van een belasting te spreken, wanneer degene die betaalt, de betaling ziet als een tegenprestatie voor iets anders. Die mijns inziens onjuiste conclusie trekt *Bordewijk*, wanneer hij betoogt, dat de retributie ook voor zover de kostprijs van de betaalde overheidsdienst wordt overtroffen, geen belasting is. „Want”, aldus *Bordewijk*, „wie de hogere prijs betaalt, toont deze ervoor over te hebben: de prestatie is hem dien prijs waard en de „spezielle Entgeltlichkeit” wordt daarbij geen moment uit het oog verloren.”<sup>28</sup> Deze gedachtengang zou ertoe moeten leiden, dat niet alleen retributies maar alle kostprijsverhogende belastingen en zelfs in vele gevallen de loonbelasting niet tot de belastingen kunnen worden gerekend. Ook de consument van accijnsgoederen toont immers de prijs en daarmee de accijns „ervoor over te hebben”, terwijl van werkgever en werknemer met betrekking tot de loonbelasting hetzelfde kan worden gezegd. Of de overheid nu een tabaksmonopolie exploiteert en de monopoliewinsten in de schatkist laat vloeien dan wel de verkoop in particuliere handen laat en de consument naar rato van het verbruik accijns laat betalen, voor de consument komt het op hetzelfde neer. En ook de overheid geniet in beide gevallen „typisch overheidsinkomen” afhankelijk van het verbruik van tabak.

In beide gevallen is er naar mijn mening dan ook sprake van een belasting, waarvan de pijn echter door de verbinding met een overeenkomst zoveel

28. T.a.p. blz. 547. De „Spezielle Entgeltlichkeit”, het besteden van de opbrengst voor het financieren van de betreffende dienst, wordt juist voor zover de prijs de kostprijs overtreft, wél losgelaten.



mogelijk is weggenomen. De belastingdruk blijft echter bestaan en de overdracht van koopkracht aan de overheid blijft in wezen een belasting.

De pijn, die door belastingheffing wordt veroorzaakt, hangt samen met de eenzijdigheid van de prestatie tegenover de overheid. Een eenzijdigheid die de mogelijkheid van dwang noodzakelijk maakt, voor zover althans het inzicht in de rechtvaardigheid en de doelmatigheid van de door de overheid gevolgde gedragslijn met betrekking tot de heffing én met betrekking tot de besteding van de verkregen middelen niet toereikend is om de belastingplichtige tot een betalen „con amore” te bewegen. Het wegnemen van de pijn betekent derhalve tegelijkertijd een verminderen van de weerstanden, zodat effectieve dwang minder noodzakelijk wordt, óók voor zover de rechtvaardigheid en de doelmatigheid van de heffing geen communis opinio zijn.

## II. Omzetbelastingen in het algemeen

### Het begrip omzetbelasting

Een omzetbelastingbelasting zou kunnen worden omschreven als een belasting, geheven wegens „omzet”, dat wil zeggen wegens overdracht van materiële en immateriële goederen.<sup>1</sup> Daardoor zouden ook sommige accijnzen tot de omzetbelastingen worden gerekend, evenals het zegelrecht verschuldigd bij de overdracht van effecten en het bij de overdracht van onroerende goederen te betalen registratierecht.

De economische gevolgen van accijnzen en van zegel- en registratierechten wijken echter in belangrijke mate af van die van een „algemene” omzetbelasting. Ook de motivering voor het al of niet invoeren van een algemene omzetbelasting zal daarom meestal van geheel andere aard zijn. Het is dan ook gewenst, tot een nadere beperking van de hierboven gegeven begripsomschrijving te komen, vooral omdat het in deze studie niet gaat om de toegepaste heffingstechniek maar om de economische gevolgen, de mogelijkheid tot het realiseren van economische doeleinden van een bepaalde vorm van belastingheffing.

Omzetbelastingen worden in economisch opzicht naar mijn mening gekenmerkt door een rechtstreekse beïnvloeding van het algemene prijsniveau. Andere kostprijsverhogende belastingen zoals de hierboven genoemde accijnzen en zegel- en registratierechten hebben eveneens een rechtstreekse prijsverhogende werking, doch alleen voor zover het de prijzen van de aan die belastingen onderworpen goederen betreft en van de goederen, die met behulp daarvan worden voortgebracht.

Indirect, via de voor behoeftenbevrediging beschikbare koopkracht en/of via de hoogte van de beloningen voor produktieve prestaties hebben alle belastingen, ook de belastingen op overschotten, invloed op het algemene prijsniveau. Een rechtstreekse invloed op het prijsniveau ten gevolge van de omstandigheid, dat de kostprijs van het object van de belasting en van de daarmee voortgebrachte goederen door de belastingheffing wordt verhoogd, gaat aan die beïnvloeding via loonniveau en beschikbare koopkracht vooraf; er is dan sprake van een primaire relatie, die de secundaire, indirecte beïnvloeding niet versterkt of verzwakt.

---

1. Tenzij uitdrukkelijk het tegendeel is vermeld, zal in de hierna volgende hoofdstukken het begrip goederen worden gebruikt in de ruime betekenis van „middelen ter bevrediging van consumptieve behoeften, of benodigd ter voortbrenging van die bevredigingsmiddelen.” Het omvat derhalve zowel de materiële goederen als de immateriële, de diensten.

Wanneer een verhoging van de suikeraccijns de suikerprijzen en daarmee de prijzen van de produkten van de suikerverwerkende industrie doet stijgen, is er sprake van een rechtstreekse invloed van die accijnsverhoging op de prijzen van die bepaalde goederen. Dat als gevolg van die prijsverhogingen het indexcijfer van de kosten van levensonderhoud stijgt en dat als gevolg daarvan mogelijk een algemene loonsverhoging en daarmee een prijsverhoging voor alle andere goederen zal kunnen optreden, is een indirecte, secundaire reactie, die in wezen niet verschilt van die, welke door een verhoging van de loonbelasting kan worden veroorzaakt.

Kostprijsverhogende belastingen verhogen de prijzen derhalve rechtstreeks, als gevolg juist van de verhoging van de kostprijzen van het object van de belasting. Althans, voor zover de ondernemer erin slaagt, de verhoging van de kostprijs in zijn verkoopprijs door te berekenen. Omzetbelastingen hebben in dit opzicht een algemene werking, andere kostprijsverhogende belastingen hebben slechts rechtstreeks invloed op de prijzen van bepaalde goederen. Daarvan uitgaande zou ik derhalve het begrip omzetbelasting willen omschrijven als „een belasting, geheven wegens omzet, dat wil zeggen wegens overdracht van materiële en immateriële goederen, wanneer daardoor de kostprijzen van alle of nagenoeg alle consumptiegoederen rechtstreeks worden verhoogd.”

Door deze omschrijving worden enerzijds, zoals hierboven reeds werd uiteengezet, accijnzen en zegel- en registratierechten niet tot de omzetbelastingen gerekend. Anderzijds wordt echter de „impôt sur l'énergie”, die een aantal jaren geleden vooral in Frankrijk in het middelpunt van de belangstelling stond, wel als omzetbelasting beschouwd; het prijsniveau in het algemeen, de kostprijs van nagenoeg alle consumptiegoederen, wordt immers door een dergelijke belasting rechtstreeks beïnvloed. De economische verschijningsvorm van deze belasting komt daarom véél meer overeen met die van een algemene omzetbelasting dan met die van accijnzen, ook al wordt zij geheven wegens de levering van één enkel goed. *Adriani*, die de omzetbelasting omschrijft als een belasting „op de overdracht van goederen van uiteenlopende aard, bijv. alle roerende goederen behoudens uitzonderingen”<sup>2</sup>, baseert zijn omschrijving meer op het materiële object dan op de economische betekenis van de belasting en zou daarom de energiebelasting zeker niet tot de omzetbelastingen gerekend hebben. Ook *Due*, die omzetbelastingen definieert als „... taxes upon the sales of all or a wide range of commodities...”<sup>3</sup>, gaat op dezelfde wijze te werk. Zonder aan de waarde van deze begripsomschrijvingen in fiscaal-technisch opzicht afbreuk te willen doen, meen ik, bij de begripsbepaling van het object van deze studie een meer economisch criterium te moeten hanteren.

Ook de belasting die, ter vermindering van cumulatieve werking, uitsluitend

2. Prof. dr. P. J. A. *Adriani* en mr. J. van Hoorn Jr. „Het Belastingrecht, zijn Grondslagen en Ontwikkeling”, 2e druk (1954), blz. 162.

3. *John. F. Due*: „Sales Taxation”, London 1957, blz. 3.



geheven wordt bij levering aan de uiteindelijke consument, is een omzetbelasting. De kostprijs van grond- en hulpstoffen en van bedrijfsmiddelen wordt door een dergelijke belasting echter niet verhoogd. Vandaar dat ik in de hierboven gegeven begripsomschrijving het woord „consumptiegoederen” en niet het woord „goederen” heb gebruikt. De kostprijs van consumptiegoederen wordt immers óók verhoogd wanneer heffing uitsluitend plaats heeft in een eerder stadium van het produktie- en distributieproces; ieder goed is immers ófwel een consumptiegoed ófwel uiteindelijk gericht op de produktie van consumptiegoederen. Wordt echter een belasting uitsluitend geheven bij levering van goederen aan de consument, dan is er mijns inziens géén sprake meer van een rechtstreekse verhoging van de kostprijs van „nagenoeg alle goederen”.

*Due* beperkt het begrip omzetbelasting nog in een ander opzicht. Door aan zijn definitie toe te voegen: „... excluding taxes imposed at fractional rates upon gross receipts in the form of business occupation or license taxes”<sup>4</sup> sluit hij in feite alle belastingen uit, die niet als indirecte verbruiksbelasting bedoeld zijn. Deze toevoeging is naar mijn mening overbodig. Een instrument verandert immers niet, wanneer het voor andere doeleinden wordt aangewend. Het is daarom mijns inziens ook onjuist, een belasting een andere naam te geven, wanneer de doeleinden, die ermee worden nagestreefd, niet langer dezelfde zijn doch de vorm van de heffing en de economische gevolgen die men ervan kan verwachten, in grote lijnen gelijk blijven. Met *Tuk* ben ik van mening, dat „als omzetbelasting belastingen kunnen worden geheven van verschillend karakter, bijv. een verkeersbelasting zonder meer, dan wel een produktiebelasting of een verbruiksbelasting”.<sup>5</sup>

Van een „verkeersbelasting zonder meer” is naar mijn mening sprake, wanneer de overheid de overdracht van goederen tot object van belastingheffing maakt, zonder dat daarmee een bepaalde verdeling van de belastingdruk bewust wordt nagestreefd. Slechts overwegingen van praktische aard, met name het feit dat een dergelijke belasting gemakkelijk en zonder al te grote weerstand op te roepen kan worden geheven, terwijl de bijkomstige gevolgen niet al te ongunstig zijn, worden daarbij dan in aanmerking genomen. De omzetbelastingen, die in de oudheid en de middeleeuwen werden geheven, waren ongetwijfeld dergelijke „verkeersbelastingen zonder meer”. De wetgever had in die tijd slechts behoefte aan een gemakkelijk hanteerbare regeling, om aan de middelen ter financiering van haar uitgaven te komen. Het inzicht in sociaal-economische vraagstukken was nog gering en van een bezinning op de grondslagen van een rechtvaardige belastingheffing was nagenoeg geen sprake.

Zodra echter de overheid rekening gaat houden met de economische gevolgen van de heffing en met name met de verdeling van de belastingdruk,

4. *John F. Due*: t.a.p. blz. 3.

5. *Mr. C. P. Tuk*: „Wetgeving op de Omzetbelasting” (1959), blz. 3.

zal zij een keuze moeten maken tussen een omzetbelasting als indirecte verbruiksbelasting en een omzetbelasting als directe, aan de ondernemingen opgelegde produktiebelasting.<sup>6</sup> In beide gevallen blijft de omzetbelasting een verkeersbelasting, een belasting immers, geheven wegens het deelnemen aan het economisch verkeer, doch door het nader bepalen van de nagestreefde doeleinden, — de neerslag daarvan zal uiteraard in de wettelijke bepalingen worden teruggevonden —, is het niet langer een verkeersbelasting „zonder meer”.

De hier gebruikte terminologie wijkt derhalve af van die, welke o.m. door *Smeets*<sup>7</sup> wordt gebruikt; *Smeets* stelt de verkeersbelasting nl. *naast* de verbruiksbelasting. Naar mijn mening is een omzetbelasting steeds een verkeersbelasting. Zij *kán* zijn een „verkeersbelasting zonder meer” (zoals bijv. het registratierecht) óf een verbruiksbelasting (naast o.m. de accijnzen) óf een produktiebelasting.

Deze onderscheiding naar het karakter van de belasting, naar de aard van de nagestreefde doeleinden in economisch opzicht, is in de indeling van het hierna behandelde tot uitdrukking gebracht. Daarbij komt in dit hoofdstuk, waarin de omzetbelastingen in het algemeen aan de orde zijn, derhalve tegelijk de omzetbelasting als verkeersbelasting ter sprake.

Naar de techniek van de heffing kunnen worden onderscheiden:

1. Cumulatieve omzetbelastingen.
2. Niet cumulatieve omzetbelastingen.
  - a. Geheven in één produktie- c.q. distributiefase.
  - b. Geheven in meer dan één produktie- c.q. distributiefase.

*Ad 1.* Worden in beginsel alle leveringen van goederen en alle diensten tot de belastbare feiten gerekend, dan heeft dat tot gevolg, dat hetzelfde goed meer dan één keer in de omzetbelasting betrokken wordt. Is in dat geval telkens de gehele verkoopprijs c.q. de gehele vergoeding maatstaf voor de heffing, dan ontstaat er een cumulatieve werking. Een omzetbelasting is immers een kostprijsverhogende belasting, zodat aangenomen kan worden, dat de verkoopprijs door de betaalde belasting zal worden beïnvloed. Behalve de omzetbelasting, die i.v.m. de levering van het goed zelf verschuldigd is geworden, zullen in de verkoopprijs echter ook elementen van de belasting

---

6. „Produktie” in de zin van het creëren van economische waarden; niet alleen de industriële onderneming (de produktie-onderneming in engere zin) maar ook de handelsonderneming en de onderneming tot het verrichten van diensten, produceert in die betekenis van het woord en kan derhalve subjeet zijn van een produktiebelasting.

7. Zie *prof. dr. M. J. H. Smeets*: Nederlandse belastingen in E.E.G.-verband. Maandblad voor Belastingrecht, november 1963.

Ook naar de mening van *mr. J. van Soest* is een als indirecte verbruiksbelasting bedoelde omzetbelasting tegelijkertijd een verkeersbelasting. „Zij (de Nederlandse omzetbelasting) is naar haar strekking een verbruiksbelasting, naar haar techniek een verkeersbelasting.” *Mr. J. van Soest*: „Belastingrecht” opgenomen in de bundel „Vooruitzichten van de Rechtswetenschap” (1964), blz. 319.



over de grond- en hulpstoffen zijn verwerkt. Verder bevatten ook de afschrijvingen op duurzame produktiemiddelen en de aan dienstenverlenende ondernemingen betaalde bedragen omzetbelasting.

Het belangrijkste bezwaar tegen het cumulatieve stelsel, ook wel cascade-stelsel genoemd, is dat het totale bedrag aan omzetbelasting dat over een bepaald goed betaald moet worden, afhankelijk is van het aantal schakels tussen producent en consument. De concurrentieverhoudingen worden daardoor beïnvloed ten gunste van geïntegreerde ondernemingen. D.m.v. fictieve leveringen, integratieheffingen en vrijstellingen voor niet-geïntegreerde bedrijven kan aan dat bezwaar in bepaalde gevallen wel tegemoet worden gekomen. Het blijft echter een „kurieren am Symptom”, waardoor overigens het geheel van bepalingen en voorschriften bijzonder onoverzichtelijk kan worden. Bovendien kunnen door dergelijke tegemoetkomingen de bestaande ongelijkheden met betrekking tot de concurrentieverhoudingen wel worden opgeheven, doch met betrekking tot de ontwikkeling van de economische organisatie zullen geïntegreerde bedrijven in een bevoorrechte positie blijven.

*Ad 2 a.* De hierboven vermelde bezwaren vervallen uiteraard, wanneer slechts éénmaal omzetbelasting wordt geheven over een bepaald goed of een bepaalde dienst. Die heffing kan plaatsvinden bij de detailhandel, bij de laatste schakel vóór de detailhandel of bij de fabrikant. Ook de daaraan voorafgaande schakels komen in beginsel uiteraard in aanmerking, doch praktisch zal dat nauwelijks uitvoerbaar zijn, omdat in vele gevallen de aanwending van de goederen dan nog niet zal vaststaan.

Wil men cumulatieve werking in geval van heffing bij de fabrikant voorkomen, dan zullen leveringen aan andere fabrikanten moeten worden vrijgesteld.

Voor heffing in de fase, aan de detailhandel voorafgaande, wordt meestal registratie van belastingplichtige ondernemers noodzakelijk geacht. Levering aan een geregistreerde ondernemer is dan vrij van belasting. Een voordeel is in dit geval het betrekkelijk geringe aantal belastingplichtige ondernemers. Een nadeel is, dat het heffingspercentage relatief hoog zal moeten zijn, hetgeen de overdracht bemoeilijkt en ontduiking in de hand werkt.

Heffing bij de detaillist betekent een belangrijke uitbreiding van het aantal belastingplichtigen, terwijl het hier bovendien een categorie belastingplichtigen betreft, waaraan in vele gevallen geen hoge administratieve eisen kunnen worden gesteld.

*Ad 2b.* Beïnvloeding van integratie of specialisatie kan ook worden voorkomen, wanneer de omzetbelasting in beginsel wel bij alle ondernemers wordt geheven, doch als maatstaf voor de heffing niet de verkoopprijs maar de „toegevoegde waarde” wordt gehanteerd. Iedere ondernemer brengt op zijn omzet, alvorens de verschuldigde belasting te berekenen, het bedrag in mindering, waarover reeds door zijn leveranciers omzetbelasting voldaan is. Ook is het mogelijk, de omzetbelasting te berekenen over de gehele omzet, doch van het belastingbedrag de in de inkooprijzen begrepen omzetbelasting af te trekken.



In het eerste geval is er sprake van aftrek van „voorumzet”<sup>8</sup>, in het tweede geval wordt de „voorbelaasting”<sup>8</sup> in mindering gebracht.

Wat het moment van aftrek betreft, kunnen bij een omzetbelasting over de toegevoegde waarde (verder afgekort b.t.w.) worden onderscheiden:

1. Aftrek van de in de kostprijs van de omzet begrepen grond- en hulpstoffen, afschrijvingen op duurzame produktiemiddelen en diensten.

2. Aftrek van de in de betreffende periode ingekochte grond- en hulpstoffen en duurzame produktiemiddelen en de in die periode aan de onderneming bewezen diensten.

Om praktische redenen wordt voor de grond- en hulpstoffen en voor de diensten meestal de tweede methode gekozen. Met betrekking tot de duurzame produktiemiddelen zijn velen echter van mening, dat alleen een aftrek „pro rata temporis” gerechtvaardigd is.

### Omzetbelastingen en de „minste pijn”

Omzetbelastingen worden veelal beschouwd als belastingen, die het streven naar ongemerktheid van de belastingdruk, naar vermindering van pijn dus, op de meest volkomen wijze realiseren. Ook *G. Schmolders*, die deze belastingen overigens niet indeelt bij de „unmerkliche Steuern” maar bij de „allgemeine Kostensteuern” noemt ze de „Steuern des geringsten Widerstandes”.<sup>9</sup>

De belasting wordt geheven naar de maatstaf van de geleverde goederen en diensten. Er is dus een direct verband met een overeenkomst, zodat koper en verkoper het aan belasting verschuldigde bedrag zullen zien als een deel van prestatie en contraprestatie tegenover elkaar en niet als een eenzijdige prestatie tegenover de overheid. Het feit dat de belasting periodiek, in het algemeen eenmaal per drie maanden, moet worden afgedragen, verzwakt weliswaar dat verband doch voor een door ondernemers verschuldigde belasting behoeft daaraan niet zoveel betekenis te worden toegekend. Van ondernemers kan in het algemeen immers verwacht worden, dat zij zich het oorzakelijk verband tussen inkomsten en uitgaven realiseren en administratief tot uitdrukking brengen. Dat de levering een omzetbelastingsschuld doet ontstaan en de omzetbelasting dus in feite voor hen een negatieve opbrengst wegens geleverde goederen is, zal hun even duidelijk zijn bij periodieke afdracht als wanneer de belasting per transactie afgedragen zou moeten worden.

Dat de door omzetbelastingen veroorzaakte druk min of meer vrijwillig zou

8. *J. Reugebrink* merkt in „Omzetbelasting en E.E.G.” (blz. 53) terecht op, dat deze termen germanismen zijn, doch reeds zozeer ingeburgerd, dat het niet overnemen van dit spraakgebruik tot misverstanden aanleiding zou kunnen geven.

9. *Prof. Günther Schmolders*: *Psychologische Probleme der Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt*; voordracht, gehouden op het congres van het Institut International de Finances Publiques te Luxemburg in 1963 (blz. 7 van de daar uitgereikte gestencilde tekst; deze is nog niet in druk verschenen).

worden aanvaard door degene die „het ervoor over hebben” is echter slechts betrekkelijk waar. De mogelijkheid de belasting te ontgaan, door van de relatie tot het object van de belasting af te zien, bestaat eigenlijk altijd, zoals we hiervoor gezien hebben. De mate van vrijwilligheid is afhankelijk van de reële, praktische betekenis die aan die keuzemogelijkheid moet worden toegekend. Gedistilleerdaccijns bijvoorbeeld wordt werkelijk „min of meer vrijwillig betaald door degenen, die het ervoor over hebben”. Het afzien van het verbruik van gedistilleerd is immers een keuzemogelijkheid die (meestal) werkelijk betekenis heeft.

Een algemene omzetbelasting kan echter moeilijk geheel ontgaan worden, zelfs al zijn bepaalde eerste levensbehoeften vrijgesteld. Het afzien van het kopen van niet-vrijgestelde goederen is nl. praktisch uitgesloten. Ook al zou het fysieke leven daardoor waarschijnlijk niet verloren gaan, reële betekenis heeft een dergelijke keuzemogelijkheid niet. Met betrekking tot iedere overeenkomst afzonderlijk kan natuurlijk gesteld worden, dat de koper de prijs inclusief de eventueel daarin doorberekende omzetbelasting er blijkbaar „voor over heeft”. Maar het afzien van die overeenkomst is alleen zinvol omdat de koopkracht, die de koper daardoor ter beschikking houdt, op een andere wijze kan worden aangewend. Wanneer ook de andere aanwendingsmogelijkheden omzetbelasting met zich meebrengen, is het afzien van de overeenkomst in verband met de omzetbelasting geen zinvolle mogelijkheid. Slechts wanneer de omzetbelasting een tijdelijk karakter heeft — in verband met een om conjuncturele redenen nagestreefde bestedingsbeperking bijvoorbeeld — kan het tijdelijk afzien van aanwending van de beschikbare koopkracht ten einde daardoor omzetbelastingdruk te ontgaan, reële betekenis hebben.

Wordt over goederen, die niet tot de normale levensbehoeften behoren, omzetbelasting geheven naar een hoger tarief, dan bestaat er ongetwijfeld eveneens een reële keuzemogelijkheid voor de potentiële koper. Er zijn dan immers belastingvrije of in ieder geval minder zwaar belaste alternatieve bestedingsmogelijkheden. Wanneer de zwaarder belaste goederen in dat geval toch worden gekocht, dan kan men zeggen dat de koper de belastingdruk inderdaad „min of meer vrijwillig aanvaardt, omdat hij het ervoor over heeft”.

Omzetbelasting over eerste levensbehoeften wordt zeker niet „vrijwillig” betaald, wanneer er geen belastingvrije alternatieven zijn. Natuurlijk, de prijsverhoging ten gevolge van de omzetbelasting wordt door de koper geaccepteerd. De belasting komt dus blijkbaar ten laste van zijn „consumer’s surplus”<sup>10</sup> maar dat houdt geenszins in, dat hij de belastingdruk niet zou ervaren. Het consumer’s surplus van water is voor vrijwel iedereen oneindig,

---

10. Het begrip consumer’s surplus wordt hier en in het volgende hoofdstuk (zoals gewoonlijk) gehanteerd als het verschil tussen hetgeen een koper maximaal zou willen betalen om een bepaald goed te verkrijgen en hetgeen hij in feite betaalt. Onder producer’s surplus wordt verstaan het verschil tussen het bedrag dat de verkoper in feite ontvangt en het minimale bedrag waarvoor hij nog tot verkoop zou willen overgaan.



maar een fiscaal „afromen” daarvan zou ongetwijfeld bijzonder veel leed veroorzaken.

De conclusie is naar mijn mening gewettigd, dat de onmerkbaarheid van de belastingdruk veroorzaakt door omzetbelastingen, vrijwel uitsluitend berust op het rechtstreeks verbonden zijn met een overeenkomst, en dat aan het vrijwillig betalen van deze belastingen weinig of geen betekenis kan worden toegekend. Slechts als tariefdifferentiatie wordt toegepast — en de algemeenheid van de belasting dus eigenlijk min of meer wordt prijsgegeven — en indien de belasting een tijdelijk karakter heeft, kan de belastingplichtige de belasting werkelijk ontgaan en heeft de keuzemogelijkheid derhalve reële betekenis.

### **Belastingopbrengst en belastingdruk; excess burden**

De aanwezigheid van niet belaste alternatieven heeft weliswaar tengevolge, dat de belasting tot op zekere hoogte „vrijwillig” wordt voldaan zodat de „pijn” afneemt, doch de nadelen die daar tegenover staan zijn in de meeste gevallen zeker groter. Het bestaan van een keuzemogelijkheid houdt immers in, dat in sommige gevallen de overeenkomst niet tot stand zal komen. Er zal dan géén belasting betaald worden maar niettemin ontstaat er voor de contractanten een materieel nadeel; zonder belastingheffing zouden zij het voordeel, voor hen aan het sluiten van de belaste overeenkomst verbonden, hebben gerealiseerd; nu moeten zij genoegen nemen met het niet belaste alternatief, „the second best”. Het verschil tussen het prijsgegeven voordeel en het voordeel, verbonden aan de thans gerealiseerde mogelijkheid, is een welvaartsvermindering ten gevolge van de belastingheffing en dus in wezen belastingdruk. Belastingdruk echter zonder dat het equivalent daarvan in de vorm van belastingopbrengst aan de gemeenschap ten goede komt. Deze extra belastingdruk wordt gewoonlijk excess burden genoemd.

Excess burden is het gevolg van belastingvermijding.<sup>11</sup> Belastingvermijding is echter niets anders dan het gebruik maken van de keuzemogelijkheid bij het tegen elkaar afwegen van prestatie en contraprestatie „inclusief belasting”. In *alle* gevallen waarin de keuze valt op het afzien van de belaste transactie, op het vermijden van de belastingdruk, zal excess burden ontstaan, zodat de excess burden toeneemt naarmate aan de keuzemogelijkheid méér reële betekenis moet worden toegekend.

Het is overigens van belang onderscheid te maken tussen excess burden die individueel, dus micro-economisch, wordt ervaren en excess burden die tot uitdrukking komt in een verzwaring van de belastingdruk voor de gemeen-

---

11. Vgl. dr. A. Nouwens: „Beschouwingen ten aanzien van de overdracht van belastingen”, blzz. 8 e.v.



schap als geheel.<sup>12</sup> Excess burden, die immers aan de zijde van de producent tot uitdrukking komt als een vermindering van het „producer's surplus”, zal in vele gevallen geheel of gedeeltelijk worden gecompenseerd door een vermeerdering van het producer's surplus van een andere ondernemer of in een andere bedrijfstak. Macro-economisch is de excess burden in dat geval betrekkelijk gering. De wetgever zal er uiteraard slechts op moeten toezien, dat macro-economisch de excess burden tot een minimum beperkt blijft.<sup>13</sup>

Een algemene, blijvend bedoelde omzetbelasting zonder vrijstellingen en zonder tariefdifferentiatie, laat de koper weinig mogelijkheden tot belastingvermijding; niet-belaste alternatieven ontbreken immers. Slechts door een blijvend afzien van de beschikbare koopkracht kan de belasting vermeden worden, doch dat staat in feite gelijk aan het afstand doen van die koopkracht. Een mogelijkheid die overweging verdient is dat dus niet. De algemeenheid van de belasting heeft ten gevolge, dat de onderlinge verhoudingen tussen de kostprijzen in grote lijnen gelijk blijven, zodat geen verschuivingen in het bestedingspatroon zullen optreden.<sup>14</sup>

Ook voor de verkopers zal een dergelijke omzetbelasting betrekkelijk weinig excess burden meebrengen. Een relatief geringe elasticiteit van de vraag kan in een bepaalde bedrijfstak wel ten gevolge hebben, dat de omzetbelasting niet volledig kan worden overgedragen, zodat de marginale ondernemingen van verkoop moeten afzien. Maar de excess burden die daardoor voor hen ontstaat, zal worden gecompenseerd door voordelen voor andere ondernemers. Allereerst de andere ondernemers in dezelfde bedrijfstak. Vervolgens de ondernemers in bedrijfstakken met een relatief elastische vraag en tenslotte de leveranciers van door de overheid gevraagde goederen. De totale vraag naar goederen en diensten zal immers gelijk blijven, indien de belastingopbrengst door de overheid wordt besteed, hetzij voor aanvullende uitgaven, hetzij ter vermindering van andere belastingen of voor inkomensoverdrachten.<sup>15</sup> Hoewel dus individueel wel excess burden ervaren kan worden, macro-economisch is daarvan geen sprake.

Ieder systeem van heffing echter, waarin de kostprijs van alle goederen, wanneer zij de uiteindelijke consument bereiken, niet relatief evenveel wordt verhoogd, zal excess burden met zich meebrengen.

12. Vgl. *prof. dr. M. J. H. Smeets*: „De economische betekenis van de belastingen”, par. 49.

13. De individueel ervaren excess burden, die macro-economisch gezien niet tot een verzwarend van de belastingdruk leidt, brengt wel een verschuiving teweeg in de verdeling van de belastingdruk. Het kan derhalve uit een oogpunt van rechtvaardigheid gewenst zijn, ook de alleen micro-economisch optredende excess burden zoveel mogelijk te voorkomen.

14. De vermindering van het reële inkomen als zodanig heeft natuurlijk wel verschuivingen tengevolge. Er zullen immers relatief meer eerste levensbehoeften, goederen met een inelastische vraag, gekocht worden. Excess burden vloeit daaruit echter niet voort.

15. Wordt de belastingopbrengst door de overheid aan de circulatie onttrokken, dan blijft de totale vraag naar goederen en diensten natuurlijk niet gelijk.

Daarbij dient wel in het oog gehouden te worden, dat een verschuiving in de vraag naar bepaalde goederen door de overheid soms uitdrukkelijk wordt beoogd. De nadelen, aan een dergelijke „Konsumlenkung” verbonden, met name de excess burden die daarvan het gevolg is, worden in dat geval bewust aanvaard. De overheid veronderstelt dat het uitgavenpatroon, zoals dat ontstaat na de wijzigingen onder invloed van de belastingheffing, objectief beter is, zodat er van een welvaartsvermindering geen sprake zou zijn. Het is naar mijn mening echter slechts in uitzonderingsgevallen juist, te veronderstellen dat de betekenis van bepaalde goederen en diensten voor de welvaart objectief kan worden vastgesteld. Meestal zal de voorkeur gegeven moeten worden aan het waardeoordeel van de potentiële koper, zoals dat tot uitdrukking komt in de prijs, die hij bereid is te betalen.

Ook wanneer de overheid terecht van mening is, dat de invloed op de vraag de excess burden waard is, blijft naar mijn mening de excess burden bestaan. De mate van individuele behoeftenbevrediging is immers, uitgaande van de subjectieve behoeftenschaal, geringer dan zonder belastingheffing het geval zou zijn geweest.

Achtereenvolgens zullen thans nader worden gezien:

a. Tariefdifferentiatie in engere zin, d.w.z. een systeem van heffing waarbij, naar de aard van de goederen, verschillende tarieven worden toegepast. Ook objectieve vrijstellingen zijn in dit verband als tariefdifferentiatie te beschouwen.

b. Het cascdestelsel, dat immers eveneens ten gevolge heeft, dat de relatieve kostprijsverhoging van alle goederen niet gelijk is.

c. Het afzonderlijk betrekken van kapitaalgoederen in de omzetbelasting terwijl daarnaast ook over de kosten, verbonden aan het gebruik van die kapitaalgoederen en begrepen in de kostprijs van de produkten, omzetbelasting verschuldigd is.<sup>16</sup> Dit is eigenlijk een aspect van het cascdestelsel in het algemeen; een aspect overigens, dat in verband met zijn bijzondere betekenis afzonderlijke belichting verdient.

---

16. Kapitaalgoederen worden in dat geval dus tweemaal belast; met cumulatieve omzetbelastingen, óók de b.t.w., heft over kapitaalgoederen slechts éénmaal. *Prof. dr. B. Schendstok* merkte tijdens het debat n.a.v. de lezing van *prof. dr. C. Goedhart*: „Amerikaanse belangstelling voor belastingpolitiek en economische groei” op:

„In Frankrijk bijvoorbeeld is in de „Taxe sur la Valeur Ajoutée” (T.V.A.) in beginsel het bedrag van de bestedingen dat geïnvesteerd wordt, slechts zeer tijdelijk aan belasting onderworpen en daardoor blijft de belasting, die de investerende onderneming aan zich gefactureerd ziet worden, niet in het prijsniveau van haar produkten hangen.” (Zie *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* no. 112, blz. 22.)

Ook de Franse T.V.A. betreft m.i. de kapitaalgoederen in de belastingheffing; in de kostprijs van de produkten is de omzetbelasting begrepen over alle kostprijsfactoren, óók over de kosten van de duurzame produktiemiddelen. Het cascdestelsel veroorzaakt echter een *dubbele* heffing over de duurzame produktiemiddelen, vandaar dat het pleidooi van *Schendstok* voor een vrijstelling van duurzame produktiemiddelen alleszins gerechtvaardigd is.

Vgl. ook: *prof. dr. B. Schendstok*: „Das niederländische Steuersystem und der E.W.G.-Vertrag”. *Europäische Steuerzeitung*, juni/juli 1964, no. 9, blz. 209.



Tariefdifferentiatie heeft tengevolge, dat de vraag naar minder zwaar belaste of geheel vrijgestelde goederen toeneemt ten koste van de vraag naar goederen, waarop de hogere tarieven van toepassing zijn. Ook macro-economisch is er dus sprake van excess burden, omdat de aanwending van de koopkracht die na vermindering met de aan de overheid af te dragen belasting resteert, van de optimale afwijkt. De optimale aanwending van de koopkracht is immers die waaraan de koper de voorkeur zou geven, wanneer hij niet door belastingheffing zou worden beïnvloed. Iedere aanwending die van de optimale afwijkt betekent een vermindering van zijn subjectieve materiële welvaart, een last dus, waar tegenover voor de overheid geen adequate belastingopbrengst staat. Hebben de afwijkingen van het algemene tarief betrekking op goederen met een nagenoeg inelastische vraag, dan zullen geen verschuivingen in de vraag naar deze goederen optreden, zodat van excess burden geen sprake zal zijn. Een vrijstelling van brood en aardappelen zal de vraag naar deze artikelen niet doen toenemen, zodat ook de vraag naar andere, niet vrijgestelde goederen door een dergelijke vrijstelling niet vermindert. Ook sommige luxe goederen hebben een nagenoeg inelastische vraag, met name wanneer zij een zekere curiositeitswaarde bezitten of om een andere reden hun waarde voor de koper ontlenen aan de hoge prijs die ervoor betaald werd. Een weldebelasting op zeer kostbare juwelen zal de vraag naar die juwelen niet of nauwelijks verminderen, zodat ook de daardoor veroorzaakte excess burden verwaarloosd kan worden. Slechts wanneer goederen met een elastische vraag worden vrijgesteld of zwaarder worden belast, zal excess burden vóórkomen.

Het cascadesstelsel heeft ten gevolge, dat integratie een besparing van omzetbelasting met zich meebrengt, terwijl differentiatie extra omzetbelasting ten gevolge heeft. Indien in een bepaald geval differentiatie achterwege gelaten wordt in verband met de fiscale consequenties daarvan, is dat een vermindering van de materiële welvaart zonder dat er belastingopbrengst tegenover staat en dus excess burden. Ook in macro-economische zin wordt het optimum, in dit geval de optimale organisatie van produktie en distributie, gemist.

In Nederland heeft de wetgever, door het belasten van bepaalde geïntegreerde bedrijfshandelingen enerzijds en door het vrijstellen van sommige externe leveringen anderzijds, getracht aan dit bezwaar zoveel mogelijk tegemoet te komen. De oorzaak van de bezwaren, die in het stelsel als zodanig is gelegen, wordt daardoor echter niet weggenomen.

In dit verband is de theorie van *Simons*<sup>17</sup> ongetwijfeld interessant. *Simons* gaat ervan uit, dat de omzetbelasting in Nederland een algemene verbruiks-

---

17. A. L. S. *Simons*: „Theorie voor een algemene verbruiksbelasting”, Weekblad Fiscaal Recht 1963/4650 en 4651. Zie ook J. C. *Hanhart*: „Verbijzondering in de maatschappelijke voortbrenging. Een poging tot bedrijfseconomische benadering van de Nederlandse Omzetbelasting”. Maandblad voor Belastingrecht, okt./nov. 1962.



belasting is en dat derhalve ieder verbruik van goederen dient te worden belast. Of deze goederen in de eigen onderneming worden voortgebracht dan wel van derden worden betrokken, behoort geen verschil te maken. Zodra een goed, dat men ook van derden had kunnen betrekken, in de eigen onderneming wordt voortgebracht, zou volgens deze theorie een integratieheffing dienen te worden ingeschakeld.

Het zwaartepunt komt in deze opvatting te liggen op de vraag, wat als zelfstandige goederen en daarmee wat als „verbruik” van die goederen dient te worden beschouwd. *Simons* stelt in zijn artikel, dat men als zelfstandige goederen dient te zien die, welke „in de handel” zijn.

Dit uitgangspunt heeft ongetwijfeld het voordeel, dat statisch gezien de concurrentieverhoudingen onaangetast blijven. De ontwikkeling in de externe organisatie wordt er echter door belemmerd, hoezeer ook de wetgever bereid zou zijn, de voorschriften aan de optredende wijzigingen aan te passen. Wanneer immers een ondernemer overweegt, een bepaalde bewerking in een onderneming te doen uitvoeren, dan moet hij rekening houden met de daarover verschuldigde omzetbelasting, zolang het door hem geproduceerde artikel nog gewoonlijk in geïntegreerde ondernemingen wordt gemaakt. Hij zal de levensvatbaarheid van differentiatie van die bewerking slechts kunnen aantonen, wanneer het economische voordeel van differentiatie groter is dan de extra verschuldigde omzetbelasting. Eerst wanneer de differentiatie geslaagd is, zullen de concurrentieverhoudingen door een integratieheffing worden rechtgetrokken. Dan immers zijn de produkten van de gedifferentieerde onderneming „in de handel”. In vele gevallen zal echter de potentiële differentiatie achterwege blijven en een optimale externe organisatie daardoor niet bereikt worden.

Het betrekken van kapitaalgoederen in de omzetbelasting is, zoals hierboven reeds werd opgemerkt, een aspect van het cascadestelsel. Kapitaalgoederen immers zijn uiteindelijk gericht op de produktie van consumptiegoederen en in die zin kan de produktie van kapitaalgoederen dus worden gezien als een fase in het produktieproces van consumptiegoederen.

Het alternatief voor het gebruik van kapitaalgoederen is altijd de menselijke arbeidskracht. Niet in alle omstandigheden verdient het geproduceerde produktiemiddel de voorkeur; ook hier is een optimum te onderkennen, waarbij de kosten van kapitaalgoederen en de loonkosten met elkaar in evenwicht zijn. Technische vooruitgang enerzijds en stijgende loonkosten anderzijds verschuiven dit optimum geleidelijk in de richting van het zoveel mogelijk aanwenden van kapitaalgoederen, maar zelfs in technisch hoog ontwikkelde landen met een relatief hoge levensstandaard blijft er sprake van een afwegen van de kosten, aan verschillende produktiemethoden verbonden. De technisch meest volmaakte graad van automatisering is nog altijd niet in ieder geval de economisch meest efficiënte werkwijze.

Omdat menselijke arbeidskracht slechts in uitzonderingsgevallen door

ondernemingen wordt geleverd, kan het gebruik van kapitaalgoederen door de heffing van omzetbelasting daarover worden beperkt. Het evenwicht verschuift zich in de richting van het gebruik van menselijke arbeidskracht en de technische ontwikkeling wordt derhalve tegengewerkt. De optimale verhouding wordt ook hier niet bereikt en er is dus sprake van excess burden.<sup>18</sup>

In het algemeen kan naar mijn mening worden geconcludeerd, dat omzetbelastingen op zichzelf geen excess burden ten gevolge behoeven te hebben. Het zijn veeleer bepaalde vormen van omzetbelasting, die de tendens hebben, excess burden te doen ontstaan. Met name het cascadestelsel en de neiging, in allerlei individuele gevallen door middel van vrijstellingen of extra heffingen naar de aard der goederen aan bepaalde wensen tegemoet te komen, moeten in dit opzicht van de hand worden gewezen. Algemene omzetbelastingen op zichzelf zullen echter niet méér excess burden doen ontstaan dan bijvoorbeeld belastingen op overschotten.

### Omzetbelastingen en conjunctuur

Iedere belastingverhoging heeft op zichzelf een deflatoir effect en iedere belastingverlaging zal een inflatoire werking hebben, voor zover de belastingverhoging resp. -verlaging niet gepaard gaat met en gecompenseerd wordt door een evenredige wijziging in de omvang van de produktieve of consumptieve overheidsuitgaven. Door belastingheffing wordt immers koopkracht aan het bedrijfsleven en/of aan de particuliere consumenten onttrokken, zodat de vraag naar goederen in verhouding tot het aanbod zal afnemen. Een vermindering van deze koopkrachtonttrekking betekent een koopkrachttoeneming in de particuliere sector en derhalve een vergroting van de vraag naar goederen in verhouding tot het aanbod.

Naast deze primaire invloed van de belastingheffing op het prijsniveau zijn er nog andere, secundaire invloeden te onderkennen. Invloeden, die het hierboven bedoelde primaire effect kunnen versterken of geheel of gedeeltelijk kunnen nivelleren. Deze secundaire effecten zijn mede afhankelijk van de aard van de verhoogde of verlaagde belasting. Het deflatoir effect van een verhoging van omzetbelastingen kan daardoor afwijken van dat van een gelijke verhoging van belastingen op overschotten. Het is naar mijn mening in deze economische beschouwingen over de aard en de gevolgen van omzetbelastingen dan ook van belang, mede aan de specifieke invloed van deze vorm van belastingheffing op de conjunctuur aandacht te schenken. In het

---

18. Vgl. „The Influence of Sales Taxation on productivity”, published by the European Productivity Agency of the O.E.E.C. (1958). Op blz. 59 van dit rapport lezen wij: „...taxes charged at the stage of raw materials or primary production, undoubtedly penalise machine power compared with human labour, since the machines used in the manufacture of a product have borne tax, where as the human labour which these machines are intended to replace has not.”

19. Vgl. *J. F. Due: Sales Taxation*, blz. 43.



hierna volgende zullen omzetbelastingen in dat opzicht worden vergeleken met belastingen op overschotten.

Het verminderen van inflatoire spanningen door middel van kostprijsverhogende belastingen doet min of meer paradoxaal aan.<sup>19</sup> Kostprijsverhogende belastingen immers hebben een verhoging van het prijsniveau ten gevolge en lijken derhalve allerminst geschikt als middel ter voorkoming van inflatie.

Terecht wijst *Due* er echter op, dat er een fundamenteel verschil bestaat tussen inflatoire prijsstijgingen en prijsstijgingen die het gevolg zijn van verhoging van kostprijsverhogende belastingen. Een toeneming van de koopkrachtige vraag naar goederen en diensten in verhouding tot het aanbod zal de prijzen doen stijgen; deze prijsstijgingen zullen echter zelf de beschikbare koopkracht weer doen toenemen, waardoor nieuwe prijsstijgingen onvermijdelijk zijn. Daaruit ontstaat een loon-prijs-spiraal, die uiteindelijk geen ander gevolg heeft dan een vermindering van de waarde van de geldeenheid in goederen uitgedrukt. Een nieuw evenwicht zal pas tot stand komen, wanneer door vermindering van de export en vergroting van de import het aanbod van goederen zich aan de vraag zal hebben aangepast. Door de verminderde afzetmogelijkheden voor het bedrijfsleven zal in die omstandigheden „full employment” van de beschikbare produktiemiddelen niet gehandhaafd kunnen worden.

Prijsverhogingen, die het gevolg zijn van de heffing of verhoging van kostprijsverhogende belastingen, doen bij de leveranciers van goederen en diensten echter géén vermeerdering van koopkracht ontstaan. De meeropbrengst moet aan de fiscus worden afgedragen en is derhalve niet meer beschikbaar voor een nominale verhoging van de beloningen van hen, die aan de productie meewerkten. De belastingverhoging zal daarom dienen te resulteren in een relatieve vermindering van de koopkrachtige vraag naar goederen. Het teveel aan koopkracht, dat vóór de belastingverhoging aanwezig was, zal nu worden aangewend om dezelfde hoeveelheid goederen tegen verhoogde prijzen te kunnen betrekken. Het monetaire evenwicht wordt hersteld door het koopkrachtsurplus na een verhoging van het prijsniveau niet meer in de circulatie te doen terugkeren.

Het deflatoire effect van belastingverhoging is in de eerste plaats afhankelijk van de vraag, in hoeverre loonsverhogingen ter compensatie van de vermindering van het reële inkomen voorkomen kunnen worden. Zouden de vakverenigingen erin slagen, looncompensatie te verkrijgen, dan zal het inflatiegevaar in het geheel niet verminderd zijn. De loonsverhogingen zullen immers opnieuw prijsverhogingen ten gevolge hebben en die zullen aanleiding zijn tot nieuwe loonsverhogingen, enz. Op dit punt zou er in principe geen verschil behoeven te bestaan tussen belastingen op overschotten en kostprijsverhogende belastingen, omdat vermindering van het nominaal beschikbare loon door verhoging van belastingen naar het inkomen evenzeer tot het stellen van looneisen zou kunnen leiden als vermindering van het reële loon door prijsverhogingen.



Niettemin is het gevaar voor loonsverhogingen ten gevolge van een verhoging van kostprijsverhogende belastingen feitelijk groter dan wanneer belastingen op overschotten worden verhoogd. Dat is voornamelijk een gevolg van de omstandigheid, dat in de loononderhandelingen in het eerste geval bij voorbaat een integrale overdracht van de belasting op de consument zal worden aangenomen, zodat een evenredige vermindering van het reële loon, óók voor de minder draagkrachtigen als uitgangspunt genomen wordt.<sup>20</sup> Een verhoging van belastingen op overschotten echter wordt geacht voornamelijk te worden gedragen door hen, wier inkomen niet op grond van C.A.O.'s tot stand komt, zodat de vertegenwoordigers van de werknemers daarin minder aanleiding vinden tot het stellen van looneisen.

Naarmate echter de welvaart toeneemt, zonder dat de belastingvrije voet in de tarieven van loon- en inkomstenbelasting daarbij wordt aangepast, zullen de vakverenigingen ongetwijfeld ook een verhoging van die belastingen door loonsverhogingen gecompenseerd willen zien.

Kan looncompensatie voorkomen worden, dan is het deflatoire effect, dat van een verhoging van kostprijsverhogende belastingen (met name omzetbelastingen) verwacht mag worden, zeker groter dan dat van een verhoging van belastingen op overschotten. Belastingvermijding immers heeft, wanneer het omzetbelastingen betreft, vermindering van de vraag naar goederen ten gevolge, zodat ook in dat geval het doel: vermindering van de inflatoire spanningen, bereikt wordt. Het vermijden van belastingen op overschotten heeft daarentegen juist een inflatoir effect, in verband met de ongunstige invloed daarvan op de productie.

Voor al een tijdelijke verhoging van omzetbelastingtarieven zal, ongeacht de koopkracht die daardoor aan de circulatie onttrokken wordt, een deflatoire invloed hebben. Naarmate het tijdelijke karakter van de verhoging duidelijker op de voorgrond wordt geplaatst, zal de vermindering van de vraag door belastingvermijding de deflatoire werking van die verhoging versterken. Een blijvende verhoging van de omzetbelasting betekent in feite een vermindering van de waarde van de geldeenheid en een vermindering van het reële inkomen. De keuze tussen sparen en consumeren, tussen aanwending van de beschikbare koopkracht in de toekomst of in het heden, wordt in dat geval niet ten gunste van besteding in de toekomst beïnvloed. Bij besteding in de toekomst moet in dat geval immers met dezelfde prijsverhoging ten gevolge van de verhoogde omzetbelasting rekening worden gehouden.

---

20. De gedachte, dat een kostprijsverhogende belasting door de consument gedragen wordt, is blijkbaar zozeer uitgangspunt van alle overwegingen op dit terrein, dat de vakverenigingsleiders niet meer zien, dat een stijging van de loonkosten evenzéér een kostprijsverhoging betekent. Anders valt niet te verklaren, waarom een in het vooruitzicht gestelde verhoging van enige indirecte belastingen onlangs (oktober 1963) onmiddellijk tot het aankondigen van nieuwe looneisen kon leiden. Immers ófwel de aangekondigde belastingverhogingen zullen *niet* integraal ten laste van de consument komen ófwel de loonsverhogingen zullen evenzeer tot prijsverhogingen leiden en dus uiteindelijk toch door de loontrekkenden zelf betaald worden.

In verband met het deflatoire effect van belastingvermijding moet naar mijn mening aan een algemene verhoging van de omzetbelasting de voorkeur worden gegeven boven een verhoging van de tarieven voor bepaalde goederen. Een prijsstijging voor bepaalde goederen zal immers een verschuiving van de vraag ten gevolge hebben ten gunste van de vraag naar goederen, die niet door belastingverhoging zijn getroffen. Ook die goederen zullen daardoor in prijs stijgen, doch de hogere opbrengst zal niet door de belastingopbrengst aan de circulatie worden onttrokken. Het gevaar voor een inflatoir effect is in zo'n geval derhalve niet denkbeeldig. Daar echter een looncompensatie bij een partiële verhoging in het algemeen gemakkelijker zal kunnen worden voorkomen, zal de overheid soms niettemin daaraan de voorkeur geven; de vrees voor looneisen doet haar in dat geval besluiten bij voorbaat een deel van het beoogde deflatoire effect prijs te geven.

Het antwoord op de vraag, in hoeverre verhoging van omzetbelastingen ter voorkoming van inflatie de voorkeur verdient boven verhoging van belastingen op overschotten is, zoals uit het bovenstaande blijkt, van vele omstandigheden afhankelijk. De belangrijkste daarvan zijn:

- a. de mogelijkheid, looncompensatie te voorkomen;
- b. het vertrouwen in het tijdelijke karakter van de belastingverhoging;
- c. de elasticiteit van de vraag naar consumptiegoederen ten opzichte van besparingen;
- d. de invloed van een verhoging van belastingen op overschotten op de arbeidsprestaties.

In concreto zijn deze omstandigheden ongetwijfeld uiterst moeilijk te kwantificeren. Niettemin is een inzicht in de factoren die het uiteindelijk resultaat beïnvloeden, van belang omdat op die wijze het te verwachten effect zo goed mogelijk zal kunnen worden voorzien.

Een verlaging van de omzetbelasting ter voorkoming van deflatie zal in de meeste gevallen de voorkeur verdienen boven een verlaging van belastingen op overschotten.<sup>21</sup> De vergroting van de koopkrachtige vraag komt in het eerste geval tot uitdrukking in een verlaging van de prijzen, in het tweede geval in een vergroting van de voor consumptie beschikbare koopkracht. Van een verlaging van omzetbelasting kan de potentiële consument alleen profiteren, voor zover hij tot consumptieve uitgaven besluit. Een vermindering van belastingen op overschotten daarentegen zal ook ten goede komen aan hen, die niet tot besteding van het daardoor verkregen koopkracht-surplus overgaan.

Gevaar voor een correctie van het loonniveau, die het deflatoire effect van een verhoging van omzetbelasting illusoir dreigt te maken, is bij een belasting-

---

21. Terecht wijst *Smeets* er dan ook op, dat in Nederland de omzetbelasting wel op een bijzonder ongunstig tijdstip (in 1933) werd ingevoerd. Vgl. *prof. dr. M. J. H. Smeets*: Economische beoordeling van de omzetbelasting (W. 4434, 1959).



verlaging niet aanwezig. Zelfs in een tijd van depressie zal een verlaging van het prijsniveau door verlaging van de omzetbelastingtarieven geen vermindering van de nominale lonen ten gevolge hebben. De georganiseerde arbeiders zouden zich daartegen in de thans bestaande verhoudingen ongetwijfeld met méér succes verzetten dan tegen de aanpassingspolitiek in de jaren dertig.

Ook zonder een bewuste verhoging of verlaging van de tarieven hebben zowel omzetbelastingen als belastingen op overschotten een stabiliserende invloed op het economisch leven. De opbrengst van beide belastingen zal immers tijdens de hausse toenemen en tijdens de depressie verminderen. Een dergelijke automatische anticyclische werking wordt gewoonlijk „built-in flexibility” genoemd.

Winsten, gedefinieerd als het verschil tussen opbrengsten en kosten zijn ongetwijfeld méér conjunctuurgevoelig dan omzetten. Vele kosten hebben immers een min of meer constant karakter, zodat de totale kosten bij een vergroting van de omzet in eerste instantie minder dan evenredig stijgen. De winsten nemen daardoor ten gevolge van een omzetvergroting méér dan evenredig toe, althans zolang de beschikbare produktiemiddelen nog niet volledig bezet zijn. Zodra full-employment bereikt is, heeft een toeneming van de omzet een meer dan evenredige kostenstijging en derhalve een vermindering van de winsten ten gevolge.

In verband met de progressieve tarieven van belastingen op overschotten zal de opbrengst van dergelijke belastingen in de hausse dan ook méér dan evenredig stijgen. De hogere inkomens worden immers in het algemeen verkregen uit bedrijfswinsten en uit inkomsten die daarvan rechtstreeks afhankelijk zijn, zoals tantièmes en dividenden. De inkomens, die in de hausse meestal enigszins achterblijven — renten, huren, lonen en salarissen — maken in de meeste gevallen geen deel uit van de inkomens waarover de hoogste progressieve tarieven betaald worden. De built-in flexibility van belastingen op overschotten zal daarom, ten gevolge van de progressie, van méér betekenis zijn dan die van omzetbelastingen.

Wat het tijdstip betreft waarop in de hausse de vergroting van de belastingopbrengst optreedt, is echter naar mijn mening de situatie met betrekking tot omzetbelastingen gunstiger. In een periode nl. van stijgende omzetten en dalende winsten, zoals die zich voordoet zodra de bedrijfsmiddelen volledig bezet zijn, is een vermindering van de belastingopbrengst ten gunste van particuliere consumptieve uitgaven zeker niet gewenst. De opbrengst van omzetbelastingen neemt dan nog toe. De belastingen op overschotten brengen echter reeds minder op, hetgeen de inflatoire spanningen verhoogt, althans voor zover de consumptieve uitgaven daardoor worden gestimuleerd. De investeringen kunnen in die conjunctuurfase meestal wel een fiscale stimulans gebruiken.



### III. Omzetbelastingen als indirecte verbruiksbelasting

#### Het verdelingsbeginsel van een omzetbelasting als verbruiksbelasting

Omzetbelastingen worden thans vrijwel steeds als algemene verbruiksbelastingen beschouwd.<sup>1</sup> De belasting wordt weliswaar door de ondernemers zelf betaald, doch zal althans naar de bedoeling van de wetgever tot een verhoging van de prijzen van consumptiegoederen leiden en derhalve door de consumenten worden gedragen. Het verbruik van goederen en diensten door de consument is dus het object van de belasting.

Dikwijls wordt ook het produktieve verbruik van goederen en diensten in de belastingheffing betrokken, doch ook die belasting wordt geacht uiteindelijk ten laste te komen van de consument. De belastingen immers, begrepen in de prijzen, door de ondernemers van de door hen gebruikte of verbruikte goederen en diensten betaald, zijn — evenals de door de ondernemer over zijn eigen leveringen betaalde belasting — verhogingen van zijn kostprijs, die geacht worden tot een evenredige verhoging van zijn verkoopprijs te leiden.

De wijze, waarop *Simons*<sup>2</sup> het begrip algemene verbruiksbelasting interpreteert, geeft mijns inziens het karakter van de omzetbelasting als verbruiksbelasting onvoldoende weer. Naar de mening van *Simons* is ieder verbruik van goederen en diensten belast met omzetbelasting, onverschillig of dit verbruik in de produktieve dan wel in de consumptieve sfeer plaats heeft. Hij ziet het produktieve verbruik naast het consumptieve als object van de belasting zonder aandacht te besteden aan het feit, dat het belasten van produktief verbruik indirect een belasten van het consumptieve verbruik betekent. Neemt men de overdracht van kostprijsverhogende belastingen eenmaal als uitgangspunt door het verbruik als heffingsmaatstaf te zien (zonder overdracht immers wordt niet de verbruiker maar de verkoper belast), dan zal men ook moeten veronderstellen, dat de produktieve verbruiker de belasting opnieuw zal overdragen. Alleen dan is het begrip verbruiksbelasting een aanduiding van de veronderstelde verdeling van de belastingdruk.

Ook *De Langen* ziet omzetbelastingen uitdrukkelijk als verbruiksbelastingen, die uiteindelijk door de consument zullen worden gedragen. Als beginselen treden naar zijn mening het profijtbeginsel (maatstaf het belang)

1. In België en Italië wijzen de bepalingen met betrekking tot de in- en uitvoer en de vrijstellingen in de richting van een „verkeersbelasting zonder meer”, maar niettemin wordt er kennelijk door de wetgever van uit gegaan, dat de consument de belasting zal dragen. Vooral de forfaitaire heffingen in België duiden m.i. daarop.

2. *A. L. S. Simons*: „Theorie voor een algemene verbruiksbelasting.” Zie ook blz. 44 van deze studie.

en het beginsel van de minste pijn op de voorgrond, terwijl „daaraan enige draagkrachtelementen zijn toegevoegd”.<sup>3</sup>

Het profijtbeginfel kan naar mijn mening door een omzetbelasting als verbruiksbelasting niet worden gerealiseerd. Het totale verbruik van goederen en diensten door een consument is immers geen maatstaf voor het profijt, dat hij geacht kan worden te hebben van de overheidsuitgaven.

Het tegendeel is soms zelfs het geval: niet alleen zijn vele overheidsuitgaven rechtstreeks gericht op het lenigen van sociale nood — voor dergelijke overheidsuitgaven zou het toepassen van het profijtbeginfel het effect van de uitgaven zonder meer ongedaan maken —, maar collectieve goederen zijn dikwijls ook een alternatief voor goederen die door private ondernemingen worden aangeboden. Overheidsvoorzieningen ten behoeve van de recreatie bijvoorbeeld zijn vooral van belang voor de consumenten, die zich „op eigen kosten” geen recreatie kunnen of willen verschaffen. De „consumptie van overheidsgoederen” is mijns inziens per consument dan ook zeker niet min of meer recht evenredig aan de totale consumptie.

Veeleer kan dan ook worden verondersteld, dat een omzetbelasting, die als verbruiksbelasting is bedoeld, vooral op het draagkrachtbeginfel gebaseerd is. De belasting is gericht op een verdeling van de belastingdruk naar het verbruik van goederen en diensten. Zoals ik in de hierna volgende paragraaf hoop aan te tonen, is het verbruik ongetwijfeld een bruikbare draagkrachtmaatstaf.

Daaruit blijkt echter nog niet zonder meer, dat het draagkrachtbeginfel door middel van een omzetbelasting op bevredigende wijze kan worden gerealiseerd.<sup>4</sup> Dat is onder meer afhankelijk van de vraag, in hoeverre het mogelijk is, daarbij rekening te houden met de omvang van de behoeften en in hoeverre een progressieve werking kan worden gerealiseerd, althans degressie kan worden voorkomen. En tenslotte uiteraard van de overdracht van de belasting. In de volgende paragrafen zal ik daarop nader ingaan.

### Het verbruik als draagkrachtsmaatstaf; Kaldor<sup>5</sup>

Een belastingheffing naar draagkracht zou alle in het vorige hoofdstuk aangegeven draagkrachtelementen in aanmerking moeten nemen. Wel is het denkbaar, dat verschillende belastingen elkaar enigszins aanvullen zodat de belasting, die in totaal verschuldigd is, bij benadering in een bevredigende relatie tot de draagkracht staat; de moeilijkheid is daarbij echter dat de

3. T.a.p. blz. 685.

4. Behalve d.m.v. een indirecte verbruiksbelasting (omzetbelasting) kan het verbruik ook als object van een directe verbruiksbelasting worden gehanteerd. Een directe verbruiksbelasting werd o.m. aanbevolen door *Bordewijk, Kaldor, Shoup* en *Stevens*.

5. Om misverstand te voorkomen, zij opgemerkt, dat in deze paragraaf het verbruik als object van belastingheffing in het algemeen aan de orde is. De vraag, of aan directe verbruiksbelastingen de voorkeur moet worden gegeven dan wel aan omzetbelastingen of andere indirecte verbruiksbelastingen, wordt dus vooralsnog in het midden gelaten.



verhouding, waarin de afzonderlijke draagkrachtelementen in aanmerking worden genomen, altijd min of meer willekeurig is.

De Nederlandse inkomstenbelasting houdt ongetwijfeld behalve met de omvang van het inkomen ook met andere draagkrachtelementen rekening. De omvang van de behoeften bepaalt mede het bedrag van de verschuldigde belasting door afzonderlijke tarieven voor gehuwden en ongehuwden, kinder-aftrek en door de bepalingen betreffende buitengewone lasten en bejaarden- en invalidenaftrek. De toekomstverwachtingen met betrekking tot het inkomen en met betrekking tot de behoeften worden in aanmerking genomen door het vrijstellen van bepaalde besparingen voor de oude dag (pensioen-premies en premies voor lijfrente).

In de vermogensbelasting komt het vermogen als draagkrachtelement tot zijn recht. Ook deze belasting houdt, onder meer door middel van kinder-aftrek en aftrek in verband met invaliditeit en ouderdom, rekening met de omvang van de behoeften.

De complexiteit van het begrip draagkracht wordt door al deze tegemoet-komingen ongetwijfeld erkend. Doch tot een harmonisch geheel, een belasten van de draagkracht als zodanig, komt men op deze wijze niet. Iedere tege-moetkoming op zichzelf is min of meer willekeurig en het aantal tegemoet-komingen is in principe voor willekeurige uitbreiding vatbaar.

„The point is”, zegt *Kaldor* in dit verband, „that no definition of Income, which is a plausible one for purposes of tax assessment, can measure taxable capacity. Accruals from the various sources cannot be reduced to a common unit of spending power on any objective criteria. But each individual performs this operation for himself when, in the light of all his present circumstances and future prospects, he decides on the scale of personal living expenses”.<sup>6</sup>

Er zijn, aldus *Kaldor*, vele factoren die de draagkracht mede bepalen. Die factoren zijn gedeeltelijk van subjectieve aard, zodat zij onmogelijk<sup>7</sup> door middel van objectieve bepalingen binnen het kader van belastingen naar in-komen en vermogen in aanmerking genomen kunnen worden. Alleen de be-lastingplichtige zelf is in staat, te beoordelen, welk gedeelte van zijn inkomen

---

6. *N. Kaldor*, t.a.p. blz. 47. Ook andere schrijvers tonen zich voorstander van het ver-bruik als draagkrachtmaatstaf. Ten onzent verdedigde *Bordewijk* reeds omstreeks 1930 een directe verbruiksbelasting en thans is met name *Shoup* een belangrijk pleitbezorger. *Bordewijk* ging er overigens van uit dat de verbruiksbelasting naast, en niet in plaats van de inkomstenbelasting zou komen.

Hier en in de volgende bladzijden heb ik mij echter gebaseerd op de geciteerde publikatie van *Kaldor*, omdat daarin naar mijn mening het gehele vraagstuk het meest volledig en systematisch wordt behandeld. Werkelijk belangrijk afwijkende gezichtspunten heb ik bij andere schrijvers over dit onderwerp niet aangetroffen.

Zie ook *Steyvers*: Schets van een Hervorming van ons Belastingstelsel. Inaugurale rede Tilburg, blzz. 20 e.v. Ook *Steyvers* baseert zich grotendeels op het reeds geciteerde werk van *Kaldor*.

7. De invordering van de belastingen heeft overigens altijd plaats, uitgaande van de subjectieve omstandigheden van de belastingschuldige (vgl. *Lancée*, t.a.p. blz. 942). Verder opent in de Nederlandse belastingwetgeving de hardheidsclausule de mogelijkheid tot een min of meer subjectieve benaderingswijze.



en eventueel van zijn vermogen voor behoeftenbevrediging beschikbaar is. En in feite spreekt hij dat oordeel ook uit, nl. door de omvang van zijn consumptieve uitgaven te bepalen. Daarbij houdt hij rekening met alle draagkrachtelelementen, d.w.z. met de aard en de omvang van zijn inkomen en vermogen en met zijn toekomstverwachtingen daaromtrent. Aan ieder van die draagkrachtelelementen kent hij die betekenis toe, die eraan toegekend moet worden.

De invloed op de draagkracht is immers de invloed op de bereikbare omvang van de behoeftenbevrediging. Daar iedereen uiteindelijk de bereikbare omvang van de behoeftenbevrediging ook werkelijk zal willen realiseren zal het bereikbare hier geacht kunnen worden gelijk te zijn aan het in werkelijkheid gerealiseerde.

Door belastingen naar het inkomen worden besparingen, nog altijd naar de mening van *Kaldor*, ongunstig beïnvloed; het bespaarde deel van het inkomen en de daarmee verkregen rente-inkomsten worden in de belastingheffing betrokken. Het uitstellen van de consumptie komt neer op het verkiezen van een toekomstig rente-inkomen boven onmiddellijk verbruik. Dit rente-inkomen wordt te zijner tijd opnieuw in de belastingheffing betrokken, het genot van de consumptieve gebruiks- of verbruiksgoederen niet.<sup>8</sup> Een inkomstenbelasting bevordert daardoor de consumptie ten koste van het sparen.

Ook de werklust en de neiging risico's op zich te nemen verminderen naar de mening van *Kaldor* om soortgelijke redenen ten gevolge van de heffing van belastingen naar het inkomen. En tenslotte hangt het belasten van niet uitgekeerde winsten van ondernemingen naar zijn mening met het ontoereikend zijn van het inkomen als draagkrachtmaatstaf, ten nauwste samen. Voor de aandeelhouder betekent de waardevermeerdering van zijn aandelenbezit i.v.m. die niet uitgekeerde winsten immers een vermogenstoename, die in vele gevallen niet tot zijn belastbaar inkomen gerekend wordt; de taxable capacity, die uit die waardevermeerdering voortvloeit, wordt nu door middel van een vennootschapsbelasting langs indirecte weg belast, hetgeen niet langer nodig is, wanneer de draagkrachtmaatstaf rechtstreeks de gehele „taxable capacity” in aanmerking neemt.

Het betoog van *Kaldor* bevat in verschillende opzichten ongetwijfeld een kern van waarheid. Binnen zekere grenzen komen alle draagkrachtelelementen in hun onderlinge verhouding in het verbruik beter tot hun recht dan in het inkomen en het vermogen. De aard van het inkomen, de toekomstverwachtingen en de werkelijke betekenis van het vermogen voor het vaststellen van het „verteerbare” bedrag kunnen alleen door de consument zelf worden vastgesteld. Zij berusten immers grotendeels op subjectieve inzichten. Het verlangen, een zo groot mogelijke behoeftenbevrediging te realiseren, leidt ertoe

---

8. Het belasten van de huurwaarde van woningen en woonschepen in Nederland is een uitzondering op deze regel.

dat de belastingplichtige zijn werkelijke draagkracht inderdaad in zijn verbruik tot uitdrukking zal brengen.

Althans (en dit is een van de „grenzen”, waarbuiten mijns inziens het betoog van *Kaldor* niet opgaat) voor zover aangenomen kan worden dat de consumptieve behoeften in principe onbeperkt zijn en de omvang van het verbruik derhalve uiteindelijk slechts beperkt wordt door de beschikbare middelen. De besparingen zullen dan gebaseerd zijn op een bewuste keuze tussen consumptie nu of in de toekomst, zodat het verbruik alleen lager is dan het inkomen, voor zover de belastingplichtige meent, niet zijn gehele inkomen voor consumptieve doeleinden te kunnen aanwenden. Het verbruik zal het inkomen overtreffen, voor zover de belastingplichtige van mening is, behalve zijn inkomen nog andere bedragen (bijv. een deel van zijn vermogen) tot de voor behoeftenbevrediging beschikbare middelen te kunnen rekenen.

De consumptieve behoeften zijn echter in principe *niet* onbeperkt. Dit heeft ten gevolge dat de omvang van het verbruik niet in alle omstandigheden afhankelijk is van de beschikbare middelen. Zodra er zoveel middelen beschikbaar zijn, dat het afzien van onmiddellijke consumptie niet meer geschiedt op grond van een weloverwogen afwegen van de voor- en nadelen die aan besparingen verbonden zijn, is het verbruik niet langer een bruikbare maatstaf voor de draagkracht. Vooral voor de hogere inkomens ontbreekt ten gevolge van dat verschijnsel de gelijkheid tussen „verteerbaar inkomen” en verbruik, zodat een verbruiksbelasting een deel van de draagkracht van die belastingplichtigen ten onrechte onbelast zou laten.<sup>9</sup>

Door middel van een progressief tarief kan aan dat bezwaar niet voldoende tegemoet gekomen worden. Er is immers geen sprake van een regelmatig toenemende procentuele spaarneiging bij toeneming van het inkomen; de moeilijkheid is juist, dat ieder verband tussen verbruik en beschikbare middelen en daarmee ook dat tussen verbruik en draagkracht bij hogere inkomens ontbreekt. Besparingen hebben plaats voor zover er op dat moment geen adequate consumptieve aanwendingsmogelijkheden zijn. Allerlei, voor de draagkracht irrelevante factoren, zoals onder meer de beschikbare tijd, bepalen in die omstandigheden het verbruik; een progressief tarief zou daarom de draagkracht niet beter benaderen dan een proportioneel tarief.

Nog een andere omstandigheid veroorzaakt een discrepantie tussen het verbruik en de voor consumptieve uitgaven beschikbare middelen, te weten het feit dat niet alle besparingen tot stand komen met het oog op toekomstige consumptie. Voor velen heeft het bezit van vermogen, ook afgezien van de mogelijkheid tot consumptieve aanwending, betekenis. Het aanzien en de macht aan vermogensbezit verbonden worden soms meer begerenswaardig

---

9. *Steuers* komt om belastingtechnische redenen tot het voorstel, juist voor de lagere inkomens met een belasting over het verkregen inkomen d.m.v. inhouding bij de bron te volstaan. Hij baseert zich daarbij op de veronderstelling, dat afwijkende verhoudingen tussen inkomen en verbruik bij die belastingplichtigen niet van grote betekenis zullen zijn (t.a.p. blz. 27).



geacht dan de behoeftenbevrediging, die door het aanwenden van de koopkracht gerealiseerd kan worden.

Voor zover aan vermogensbezit als zodanig betekenis wordt toegekend, is vermogensvorming een behoefte die door sparen wordt bevredigd. Sparen is dan geen uitstel van consumptie meer, maar het geven van een definitieve bestemming aan een deel van de beschikbare koopkracht. Het is als het ware een wijze van consumeren geworden: de koopkracht wordt aangewend ter bevrediging van de behoefte aan vermogensbezit. Het is naar mijn mening evident dat uit de op die wijze gemotiveerde besparingen geen vermindering van de draagkracht blijkt; er is daarom geen reden om deze wijze van behoeftenbevrediging fiscaal anders te behandelen dan de bevrediging van behoeften, die tot het afstand doen van de koopkracht noodzaken.

Ten gevolge van allerlei structurele omstandigheden, met name een minder ongelijkmatige inkomensverdeling, is overigens de zelfstandige betekenis van vermogensbezit de laatste decennia sterk afgenomen. De omvang van de particuliere vermogens is weliswaar, ook wanneer rekening gehouden wordt met de verminderde waarde van de geldeenheid, groter dan enkele decennia geleden, maar de betekenis van het bezit van vermogen als blijk van materiële welstand is geringer. Voor zover het maatschappelijk aanzien van materiële welstand afhankelijk is, zijn thans het inkomen en de daarmee samenhangende uitgaven van veel meer betekenis dan het vermogen.

„Naarmate dat het met arbeid verdiende inkomen voor de welstand van de individuele mens en zijn plaats in de samenleving van groter betekenis wordt dan zijn vermogenssituatie, verliest de belangstelling voor het vermogen terrein en associeert men welstand minder met vermogensvoorstellingen”, concludeerde *prof. Glasz* in zijn diesrede in 1957.<sup>10</sup>

Zelfs als reserve in verband met de onzekerheid van het in de toekomst te verwerven inkomen en de behoeften, die daaruit in de toekomst zullen moeten worden bevredigd, heeft het bezit van vermogen minder betekenis. Door middel van verzekeringen worden de risico's voor het individu steeds meer uitgeschakeld en door collectiviteiten overgenomen. Ziekte- en werkloosheidsverzekeringen voorkomen, evenals pensioenverzekeringen, dat het inkomen ten gevolge van bepaalde omstandigheden zou wegvallen of belangrijk verminderen. Ziekenfondsen, ziekenhuisverplegings- en invaliditeitsverzekeringen brengen uitkomst, wanneer de behoeften ten gevolge van bepaalde eventualiteiten plotseling belangrijk zouden toenemen. In plaats van het min of meer ongelimiteerde „sparen voor de oude dag” komt nu de vaste pensioenpremie en de ziekenfondspremie vervangt het „appeltje voor de dorst” dat voorheen zo groot mogelijk diende te zijn, omdat er immers „van alles kon gebeuren”.

Ook de economische macht is veel minder dan vroeger op vermogen gebaseerd. De topfunctionarissen, die het bedrijfsleven beheersen, danken hun

---

10. *Prof. Ch. Glasz*: Nieuwe Vermogensverhoudingen. Diesrede Rotterdam 1957, blz. 22. Vgl. ook van dezelfde auteur: „Tien jaar ontwikkeling van de vermogensstructuur” in de bundel „Tien jaar economisch leven in Nederland” (uitgave Herstelbank 1956).

positie zelden aan persoonlijk bezit. Weliswaar is formeel de aandeelhoudersvergadering nog steeds de hoogste macht in een naamloze vennootschap, doch feitelijk zijn leiding en eigendom volledig gescheiden; de aandeelhouders zijn beleggers of speculanten, hun zeggenschap is uiterst beperkt. De macht, die uit andere vormen van eigendom voortvloeit, is eveneens belangrijk verminderd. Huren en pachten zijn aan maxima gebonden; aan de huizenbezitter wordt tot op zekere hoogte voorgeschreven, op welke wijze hij zijn bezittingen moet onderhouden en soms zelfs wie hij als huurder zal moeten accepteren. Ook de eigenaar van een zelfstandige onderneming zal meer en meer rekening moeten houden met de belangen van hen, die van hem afhankelijk zijn, zelfs al zijn die met zijn eigen belangen in strijd.

De verminderde zelfstandige betekenis van vermogensbezit rechtvaardigt de veronderstelling, dat besparingen, met name wanneer zij tot stand komen ten koste van een beperking van de consumptieve uitgaven, meer dan vroeger gericht zullen zijn op een toekomstige consumptie, op een betere verdeling dus van de beschikbare middelen over tegenwoordige en toekomstige behoeften. Het verbruik wint daarmee aan betekenis als draagkrachtmaatstaf voor de lagere en middelgrote inkomens.

De vraag, in hoeverre besparingen door belastingen naar het inkomen ten onrechte dubbel belast worden, hangt met het bovenstaande samen. Het gaat er immers niet om, aan inkomsten uit vermogen een andere betekenis toe te kennen dan aan inkomsten uit arbeid. „When you consume an income from savings, you consume something larger than you would have consumed if had spent the original money instead of saving it. This „something more” is the economic reward of „waiting” or compensation for „abstinence”. That reward is a kind of income, and there is no reason why the income earned from „waiting” or „abstinence” should not be charged like any other income”.<sup>11</sup>

Ook Kaldor kan zich daarmee verenigen. Een verbruiksbelasting betreft óók het bespaarde deel van het inkomen en de daarmee verkregen rente-opbrengst in de belastingheffing.<sup>12</sup> Het verschil is echter hierin gelegen, dat belastingen naar het inkomen over het bespaarde deel van het inkomen én over de renteopbrengst belasting heffen op het moment, dat deze inkomsten verkregen worden, terwijl verbruiksbelastingen beide in aanmerking nemen op het moment van consumptie. Hetgeen daardoor in het laatste geval méér

---

11. Lord Stamp: „Principles of Taxation”, blz. 58; geciteerd door Kaldor t.a.p. blz. 87.

12. Alleen de opbrengsten van vermogen, die in geld worden genoten, worden overigens in het algemeen als draagkrachtelementen in aanmerking genomen. In de Nederlandse inkomstenbelasting wordt daarop een uitzondering gemaakt voor de huurwaarde van de eigen woning (of woonschip); dat het hier om een uitzondering gaat, blijkt duidelijk, wanneer men het bezit van een vakantiebungalow vergelijkt met het bezit van een voor dezelfde doeleinden aangeschaft zeiljacht. In beginsel wordt het genot van duurzame gebruiksgoederen niet tot het inkomen gerekend; niettemin kan daaruit ook een vermindering van andere uitgaven voortvloeien, vooral naarmate het meer gebruikelijk wordt dergelijke goederen (T.V.-toestellen, ijskasten, geisers, personenauto's e.d.) te huren.



kan worden geconsumeerd, is in feite rente over de belasting zelf; de belasting wordt immers later verschuldigd dan bij belastingen naar het inkomen.<sup>13</sup>

Het probleem is derhalve terug te brengen tot de vraag op welk moment de belasting geheven zou moeten worden. Naar de mening van *Kaldor* leiden belastingen naar het inkomen tot een ongemotiveerde vooruitbetaling van de belasting over besparingen. *Stamp* c.s. zijn daartegenover van mening, dat door de heffing van verbruiksbelastingen ten onrechte een uitstel van betaling wordt toegestaan aan hen, die een deel van de beschikbare middelen besparen.

Daar zowel belastingen naar het inkomen als verbruiksbeslastingen draagkrachtheffingen zijn, dient men zich mijns inziens af te vragen op welk moment de betreffende middelen de draagkracht beïnvloeden. Voor zover de besparingen (nog) niet tot de voor consumptie beschikbare middelen kunnen worden gerekend zullen zij voor het bepalen van de „taxable capacity” (nog) niet in aanmerking genomen mogen worden. Ook hier zou derhalve onderscheid gemaakt moeten worden tussen besparingen ten behoeve van toekomstige consumptie (ter verkrijging van een gelijkmatige verdeling van de beschikbare middelen in de tijd, waarbij ook subjectieve inzichten gerespecteerd dienen te worden) en besparingen die niet op verbruik in de toekomst gericht zijn. Laatstbedoelde besparingen zijn „verteerbaar inkomen” op het moment waarop de inkomsten verkregen werden, zodat belastingheffing op dat moment zou moeten geschieden. Worden deze middelen eerst in de belastingheffing betrokken, wanneer zij tot consumptieve uitgaven leiden, dan is er sprake van een ongemotiveerd uitstel van betalen, een uitstel dat in vele gevallen zelfs tot afstel zal leiden.

Een onderscheid tussen besparingen gericht op latere consumptie en andere

---

13. Ter verduidelijking het volgende voorbeeld: Iemand geniet in 1964 een inkomen van f 20 000. Ter voorziening in zijn levensonderhoud geeft hij f 12 000 uit; hetgeen hij bespaart belegt hij in rentespaarbrieven, die in 1974 tot uitkering komen tegen een koers van 180%. Na uitkering van de rentespaarbrieven wil hij het daaruit ontvangen bedrag, nadat de verschuldigde belasting is voldaan, voor privé-doeleinden aanwenden. Wordt een inkomstenbelasting van 20% geheven, dan bespaart hij f 4000. In 1974 zal hij dus f 7200 ontvangen, waarvan f 3200 als belastbaar inkomen zal worden beschouwd. Hij kan derhalve voor verbetering bestemmen  $f\ 4000 + f\ 3200 - 1/5 \times f\ 3200 = f\ 6560$ .

Een directe verbruiksbelasting van 25% is gelijk aan een inkomstenbelasting van 20% omdat over het aan belasting betaalde bedrag zelf bij een verbruiksbelasting niets geheven wordt. Een directe verbruiksbelasting van 25% maakt in 1964 een besparing mogelijk van f 20 000 minus ( $f\ 12\ 000 + 0,25 \times f\ 12\ 000$ ) of van f 5000. In 1974 zal in dat geval f 9000 worden uitgekeerd, hetgeen privé-vereringen mogelijk maakt tot een bedrag van f 7200 terwijl aan belasting verschuldigd zal zijn 25% van f 7200 of f 1800. Bij een directe verbruiksbelasting blijft er derhalve voor de spaarder in 1974 f 640 méér over. De in 1964 minder betaalde belasting bedraagt f 1000. Die belasting wordt nu eerst in 1974 betaald, waardoor intussen 80% rente over f 1000 kon worden verkregen. Deze rente, verminderd met de belasting daarover (f 160) kan door de spaarder tenslotte méér worden verteerd. Het door de fiscus verleende „uitstel van betaling” is voor de spaarder derhalve een concreet materieel voordeel. Daarnaast vloeit uit de „geldillusie” nog een bijkomend psychologisch voordeel voort.

besparingen is door middel van hanteerbare fiscale bepalingen niet integraal te realiseren. Uitgaande van belastingen naar het inkomen kunnen bepaalde, met name genoemde besparingen voor latere consumptie voorlopig vrijgesteld worden; in dat licht moeten naar mijn mening de bepalingen betreffende pensioen- en lijfrentepremies in de Nederlandse inkomstenbelasting gezien worden. Ondanks deze bepalingen zullen echter nog vele besparingen „voor de oude dag” niet voor aftrek in aanmerking komen, omdat ze naar de vorm niet van andere besparingen te onderscheiden zijn.

Verbruiksbelastingen stellen in feite zonder meer alle besparingen vrij; deze benaderingswijze blijft, gezien de afnemende betekenis van vermogen op zichzelf, misschien niet verder van het „theoretisch juiste” verwijderd dan de belastingen naar het inkomen met vrijstelling voor enkele vormen van besparingen. Maar in feite wordt hier het doel voorbijgeschoten.

Het totale (jaar)verbruik is derhalve geenszins een ideale draagkrachtmootstaf, zoals *Kaldor* meent. De werkelijke draagkracht van hen, wier beschikbare middelen de omvang van de consumptieve uitgaven niet meer bepalen, komt niet in het verbruik tot uitdrukking. En evenmin wordt ook door middel van het verbruik als heffingsmaatstaf de omvang van de behoeften voldoende als draagkrachtelement in aanmerking genomen.

De belastingwetgever zal het „ideale” echter vrijwel nooit kunnen bereiken. Het theoretisch volmaakte moet dikwijls voor het praktisch bereikbare wijken. En in dat licht gezien is het verbruik als één van de objecten van belastingheffing naar draagkracht — naast een progressieve inkomstenbelasting met relatief hoge vrijgestelde minima bijvoorbeeld — zeker bruikbaar.

### **Omzetbelastingen en draagkracht**

Een omzetbelasting wordt betaald door ondernemers; niettegenstaande het de bedoeling van de wetgever is, de als indirecte verbruiksbelasting gemotiveerde omzetbelasting door de consument te doen dragen, is de ondernemer de belastingplichtige. De consument blijft anoniem, hij betaalt de belasting in de vorm van een prijsverhoging voor de consumptiegoederen.

De wetgever kan daardoor de draagkracht van de consument slechts in aanmerking nemen, voor zover die tot uitdrukking komt in de aard en de hoeveelheid van de door hem verbruikte consumptiegoederen. Het object van de belasting is derhalve primair, de belasting is objectief. Alleen via een juiste verdeling van de belastingdruk over de goederen kan een juiste verdeling over de subjecten worden nagestreefd. De persoonlijke omstandigheden van de consument kunnen niet rechtstreeks in aanmerking genomen worden. Voor zover de omvang van de behoeften en daarmee de draagkracht van de belastingplichtige door persoonlijke omstandigheden wordt beïnvloed, schieten omzetbelastingen daardoor als draagkrachtheffingen tekort.



Welke betekenis moet aan deze tekortkoming worden toegekend?

De persoonlijke omstandigheden, die op de omvang van de behoeften van invloed zijn, vallen uiteen in twee groepen, te weten:

a. Het aantal personen, dat voor de bevrediging van hun behoeften van een bepaald bedrag aan beschikbare koopkracht afhankelijk is.

b. De omstandigheden, die uitgaven noodzakelijk maken, die in het algemeen het liefst vermeden worden en die derhalve de omvang van de behoeftenbevrediging niet vergroten.

Met de eerste groep wordt in de Nederlandse inkomstenbelasting rekening gehouden door middel van een afzonderlijk tarief voor gehuwden en ongehuwden, de regeling van de kinderaftrek, bepaalde persoonlijke verplichtingen (echtscheidingsuitkeringen bijvoorbeeld) en de buitengewone lasten, voor zover zij bestaan uit uitgaven ter voorziening in het levensonderhoud van naaste familieleden. Onder de tweede groep vallen de andere buitengewone lasten, nl. de uitgaven wegens ziekte, overlijden en daarmee vergelijkbare gebeurtenissen, en verder de ouderdoms- en invaliditeitsaftrek. Met buitengewone lasten wordt overigens slechts rekening gehouden, wanneer zij te zamen een bepaald percentage van het inkomen te boven gaan en geacht kunnen worden, méér te bedragen dan voor de belastingplichtige als normaal kan worden beschouwd.

Een omzetbelasting kan de onder a. bedoelde omstandigheden slechts in aanmerking nemen via het object van de belasting. Voor zover het aantal personen, dat voor zijn levensonderhoud op een bepaald bedrag aan koopkracht is aangewezen, de aard van de aangeschafte goederen beïnvloedt, kan door middel van vrijstellingen en tariefdifferentiatie daarmee rekening worden gehouden. Eerste levensbehoeften, d.w.z. goederen die in het algemeen op de eerste plaats worden aangeschaft, kunnen worden vrijgesteld. Daardoor worden slechts die goederen in de belasting betrokken, welke een meer dan minimale behoeftenbevrediging mogelijk maken. En naarmate de aard van de goederen een aanwijzing is voor een grotere omvang van de behoeftenbevrediging, zouden daarnaast de goederen aan een hoger tarief kunnen worden onderworpen.

Wanneer méér personen immers van een bepaald bedrag aan beschikbare middelen moeten leven, zal een relatief groter bedrag aan eerste levensbehoeften worden uitgegeven, terwijl minder goederen zullen worden aangeschaft, die onder een verhoogd tarief vallen. Er wordt, door de vrijstelling van eerste levensbehoeften als het ware een „vrijstelling aan de voet” gecreëerd van een bepaald bedrag per persoon; het verbruik van eerste levensbehoeften zal immers bij een toeneming van het totale verbruik, per persoon weinig of niet stijgen.

Overigens is de werking van deze tegemoetkoming voor grotere gezinnen noodzakelijk globaal. Het moet immers wel praktisch ondenkbaar worden geacht, dat iemand in zijn levensonderhoud of in het levensonderhoud van anderen kan voorzien door het aanschaffen van *uitsluitend* eerste levens-

behoefden. Een deel van de uitgaven voor kinderen of voor behoeftige familieleden zal dan ook nog altijd aan de belasting zijn onderworpen, nog afgezien van het feit, dat toepassing van het cascdestelsel zelfs het integraal vrijstellen van eerste levensbehoefden illusoir maakt.<sup>14</sup> Directe belastingen kunnen daartegenover in beginsel het gehele bedrag, dat noodzakelijk geacht wordt ter voorziening in het levensonderhoud, vrijstellen.

Van de persoonlijke omstandigheden, waarvan hier sprake is, is het kindertal verreweg het belangrijkste. Vrijwel iedere directe belasting kent dan ook een regeling voor kinderaftrek; omzetbelastingen kunnen deze draagkrachtfactor slechts in zeer beperkte, ongetwijfeld ontoereikende mate in aanmerking nemen.

Hierboven hebben wij reeds aangetoond<sup>15</sup> dat belastingheffing naar draagkracht een „herverdeling” van inkomens ten gevolge heeft. Wanneer wij de door de overheid uit de belastingopbrengst betaalde en aan de belastingbetaler ter beschikking gestelde goederen en diensten mede in aanmerking nemen, gaat de minder draagkrachtige „erop vooruit”, terwijl zij die op grond van hun draagkracht een meer dan evenredig deel van de totale belastingopbrengst voor hun rekening moeten nemen, hun reële inkomen zien dalen.

Voor zover de omvang van de behoeften als draagkrachtelement in aanmerking wordt genomen — hetgeen onder meer geschiedt, door rekening te houden met het aantal kinderen — komt het behoefte-element in de inkomensverdeling dus beter tot zijn recht. De fiscale kinderaftrek heeft daarom op dezelfde wijze invloed op de inkomensverdeling als iedere vorm van kinderbijslag of kindertoelage; aan beide, kinderaftrek en kinderbijslag, ligt in wezen dezelfde motivering ten grondslag. Kinderaftrek moge dan al geen alternatief voor kinderbijslag zijn<sup>16</sup> omdat het vrijstellen van een gedeelte van het inkomen van belastingheffing alleen effect sorteert voor zover dat inkomen bestaat, het omgekeerde is mijns inziens wél het geval. Kinderbijslag, eventueel een verhoging van de kinderbijslag, kan de fiscale kinderaftrek ongetwijfeld vervangen. Vooral nu de praktische mogelijkheid van een algemene kinderbijslag, onafhankelijk van de dienstbetrekking en van de hoogte van het inkomen, gebleken is, is het combineren van deze twee tegemoetkomingen mijns inziens een afzonderlijke studie waard.

In dit verband is het wellicht illustratief de financiële gevolgen van de kinderbijslag en de kinderaftrek in de Nederlandse inkomstenbelasting nader te analyseren.

De kinderbijslag is, zowel voor loontrekkenden als voor zelfstandigen, onafhankelijk van de hoogte van het inkomen. Naar het aantal kinderen is er een zekere

---

14. De term „eerste levensbehoefden” zal overigens geen beoordeling van de sociale betekenis van die goederen mogen inhouden; het gaat om goederen met een geringe inkomenselasticiteit. In de volgende paragraaf kom ik daarop nader terug.

15. Zie blz. 19.

16. Vgl. *prof. mr. N. E. H. van Esveld* in het Sociaal Maandblad Arbeid van 25 februari 1961.



progressie; de kinderbijslag bedraagt voor loontrekkenden voor het eerste kind met ingang van 1 januari 1964 f 305,76 per jaar, voor het tweede en derde kind wordt f 330,72 per jaar genoten en voor het vierde en vijfde kind ontvangt men jaarlijks f 449,28 per kind. De maximale kinderbijslag wordt ontvangen vanaf het 6e kind, te weten f 505,44 per kind per jaar.<sup>17</sup>

De fiscale kinderaftrek is, afgezien van enkele technische noodzakelijke afwijkingen aan de voet van het tarief, samengesteld uit twee componenten. Per kind wordt een bedrag van f 360 vrijgesteld van inkomstenbelasting en daarnaast wordt het aan belasting verschuldigde bedrag verminderd met een zgn. aanvullende kinderaftrek. Deze is voor ieder kind gelijk doch naarmate het inkomen toeneemt progressief. De progressie is overigens geringer dan de progressie van het tarief zelf, zodat de fiscale tegemoetkoming uitgedrukt in procenten van de verschuldigde belasting geleidelijk afneemt naarmate het inkomen stijgt.

Het vrijgestelde bedrag van f 360 per kind komt in feite neer op een vrijstellen van iets méér dan de genoten kinderbijslag voor de eerste drie kinderen. De hogere kinderbijslag, die per kind vanaf het vierde kind wordt ontvangen, wordt nagenoeg geheel in de belastingheffing betrokken, zodat de progressie van de kinderbijslag naar de grootte van het gezin door de belastingheffing wordt verzwakt. Een verzwakking, die naarmate het marginale tarief toeneemt, steeds meer het karakter krijgt van een wegbelasten van hetgeen i.v.m. de omvang van het gezin extra werd genoten. Daartegenover staat echter, dat naarmate het inkomen stijgt een hogere aanvullende kinderaftrek wordt ontvangen. En deze tegemoetkoming is uiteraard zelf belastingvrij, zodat zij voor de hogere inkomens méér reële betekenis heeft.

De resultante van al deze, elkaar gedeeltelijk compenserende maatregelen is een verhoging van het nominale inkomen per kind na belastingaftrek, die naar het aantal kinderen licht progressief is, terwijl ook naar de omvang van het inkomen nog enige progressie overblijft. De progressie naar de gezinsgrootte is bij de lagere inkomensgroepen van méér betekenis dan voor hen, die een hoger inkomen genieten. De progressie naar het inkomen is, mede gezien de afnemende betekenis van de betreffende tegemoetkoming voor degene die haar geniet, nagenoeg te verwaarlozen.<sup>18</sup> Het is overigens de vraag, of een dergelijke progressie gerechtvaardigd moet worden geacht. Het resultaat van een kinderbijslag, onafhankelijk van de hoogte van het inkomen en enigszins progressief naar gezinsgrootte is m.i. niet minder in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel dan hetgeen thans door kinderbijslag én fiscale kinderaftrek te zamen wordt gerealiseerd. En de daardoor mogelijke vereenvoudiging zou in dat geval een niet te verwaarlozen kostenbesparing met zich meebrengen.

Dat omzetbelastingen op ontoereikende wijze de gezinsgrootte in aanmerking kunnen nemen is, gezien de compensatiemogelijkheden via de kinderbijslag dan ook van relatief geringe betekenis.

Met de uitgaven wegens ziekte, overlijden en daarmee vergelijkbare gebeurtenissen of omstandigheden, kan in een omzetbelasting rekening worden gehouden door de goederen, die in dergelijke behoeften voorzien, vrij te stellen. De meeste ziektekosten e.d. zijn immers naar hun aard te onderscheiden van uitgaven met een aangenaam karakter. Slechts in enkele gevallen — reis-

17. Door zelfstandigen wordt (nog) geen kinderbijslag genoten voor de eerste twee kinderen. Deze door velen als onjuist ervaren ongelijkheid zal te zijner tijd, naar door de Minister werd toegezegd, worden opgeheven.

18. In 1964 bedraagt bijv. de tegemoetkoming voor het zesde kind bij een inkomen exclusief kinderbijslag van f 6000 f 566,44, terwijl dat bedrag bij een inkomen van f 120 000 geleidelijk is gestegen tot f 694,44.

kosten, versterkende middelen of een verblijf in een vakantie-oord op medisch advies — zijn dergelijke bestedingen objectief gelijk aan die, welke ter ver-aangenaming van het leven geschieden en derhalve de omvang van de be-hoeftenbevrediging vergroten. De objectieve vrijstellingen van alle uitgaven, die met ziekte en overlijden te maken hebben, blijkt dan niet toereikend.<sup>19</sup>

In verband met deze vrijstellingen merkt *Tuk* op: „Voor de omzetbelas-tingen is het maken van onderscheid tussen normale uitgaven en extra-uit-gaven erg moeilijk, omdat de heffing nu eenmaal niet bij de gebruiker doch bij de ondernemers moet plaatsvinden. De O.B.-wetgever moet hier de knopen ruwweg doorhakken en dat heeft hij ook gedaan”.<sup>20</sup>

Zoals hierboven verschillende malen is opgemerkt, moet de o.b.-wetgever ongetwijfeld op vele punten met een globale benadering van de draagkracht volstaan; juist de noodzaak, de draagkracht uitsluitend via het object van de belasting te benaderen, dwingt hem op vele punten „ruwweg knopen door te hakken”. Met betrekking tot de door *Tuk* gesignaleerde kwestie doen om-zetbelastingen echter in nauwkeurigheid zeker niet voor directe belastingen onder.

Uitgaven wegens ziekte e.d. vergroten immers de omvang van de behoef-bevrediging niet. Zij zijn als zodanig geen blijk van grotere welstand en dienen daarom bij het vaststellen van het belastbare bedrag — het verbruik c.q. het potentiële verbruik als maatstaf voor de draagkracht van de belastingplichti-ghe —, in principe te worden geëlimineerd. Om praktische reden, of in de terminologie van *De Langen* „met een beroep op het beginsel van de ge-orloofde realisatie” worden deze uitgaven in de inkomstenbelasting slechts in aanmerking genomen, wanneer zij een bepaald percentage van het zuiver inkomen overtreffen en ook overigens voor de belastingplichtige niet „nor-maal” kunnen worden geacht. Weliswaar verminderen ook normale ziekte-kosten de draagkracht, maar voor zover alle belastingplichtigen geacht kunnen worden, dergelijke uitgaven gewoonlijk te moeten doen, heeft het niet in aanmerking nemen daarvan geen invloed op de verdeling van de totale belastingdruk. Wanneer iedere belastingplichtige normaal  $2\frac{1}{2}$  % van zijn inkomen voor medische bijstand en voor geneesmiddelen uitgeeft, komt het niet in mindering brengen van deze kosten in feite neer op een evenredige verhoging van het tarief.

Arbitrair is de i.b.-wetgever echter bij het bepalen van de grens tussen normale en méér dan normale uitgaven; en bovendien zal hij een extra heffing achterwege laten, voor zover de uitgaven minder bedragen dan

---

19. Soms zullen zelfs een overvloed van dure geneesmiddelen, kostbare en niet direct noodzakelijke specialistische hulp en extreem hoge begrafeniskosten geacht moeten worden de „omvang van de behoeftenbevrediging” te vergroten. In die gevallen is een objectieve vrijstelling van medische hulp, geneesmiddelen en de diensten van begrafenis-ondernemers dus in feite te ruim.

20. *Mr. C. P. Tuk*: „Wetgeving op de omzetbelasting”, blz. 345.



„normaal”, terwijl — mijns inziens ten onrechte — ook de normale uitgaven in aanmerking genomen worden, wanneer het totaal het „normale” te boven gaat.<sup>21</sup> Hier is veel meer dan bij omzetbelastingen, sprake van „ruwweg knopen doorhakken”.

Dat omzetbelasting ook de normale uitgaven wegens ziekte en overlijden vrijstelt, is mijns inziens in beginsel juist en voorkomt bovendien het arbitrair vaststellen van een grens. Wil men echter uitgaan van de gedachte, dat het „normale” de omvang van de behoeftenbevrediging niet beperkt en dus in principe niet zou mogen worden vrijgesteld, dan heeft een dergelijke „normaal” aan alle belastingplichtigen ten goede komende vrijstelling slechts het effect van een fractionele verlaging van het tarief; de verdeling van de totale belastingdruk wordt dan, juist voor zover er sprake is van normale uitgaven, niet beïnvloed.

### Omzetbelastingen en progressie

Hoewel met betrekking tot de theoretische fundering van de progressie geenszins eenstemmigheid heerst<sup>22</sup> en met name de hoogte en de opbouw van de progressie tot nu toe niet bevredigend op theoretisch economische beginselen zijn gebaseerd, worden belastingen naar draagkracht niettemin algemeen verondersteld min of meer progressief te zijn. Het kan derhalve met het algemeen rechtsbewustzijn in overeenstemming worden geacht, wanneer de door iemand gedragen belasting méér dan recht evenredig toeneemt naarmate de omvang van de door hem bereikte behoeftenbevrediging groter wordt.<sup>23</sup> Als draagkrachtheffing zullen omzetbelastingen daarom minder geschikt zijn, wanneer zij niet zodanig kunnen worden geheven, dat een zekere progressie kan worden gerealiseerd.

De vraag, of en in hoeverre er van progressie sprake is, zal voor een omzetbelasting die als verbruiksbelasting is bedoeld, moeten worden beoordeeld uitgaande van de verhouding tussen de belastingdruk, die een consument ondergaat en zijn totale verbruik. Het verbruik is immers de maatstaf voor

---

21. Dit laatste is in het nieuwe wetsontwerp inkomstenbelasting, dat waarschijnlijk met ingang van 1 januari 1965 kracht van wet zal verkrijgen, niet meer het geval.

22. Vgl. o.m. *Kurt Schmidt*: Die Steuerprogression (Habilitationsschrift, Bonn 1960) en *A. N. M. van den Wildenberg*: Openbare financiën, inkomensverdeling en groei (1962).

23. Zowel de individueel ervaren belastingdruk als de omvang van de bereikte behoeftenbevrediging zijn psychologische gegevens en als zodanig niet objectief te kwantificeren. Ook de verhouding tussen beide grootheden kan daarom niet in kwantiteiten worden uitgedrukt. De omvang van de behoeftenbevrediging wordt echter geacht tot uitdrukking te komen in het object van de betreffende belasting, de belastingdruk voor het individu in de in verband daarmee geheven belasting. Op deze hypothese is de betreffende belasting juist gefundeerd; daardoor worden de psychologische grootheden geobjecteerd en kunnen ook de verhoudingen tussen beide worden aangegeven.

de omvang van de behoeftenbevrediging en daarmee voor de draagkracht. Voor zover de belastingdruk voor de consument meer dan evenredig wordt verzwaaard bij een toenemend verbruik is er sprake van progressie.

Daar de belastingdruk de consument alleen indirect, via de verbruikte goederen bereikt, zal een progressieve werking van een omzetbelasting slechts kunnen worden gerealiseerd voor zover er een verband is tussen de omvang van het verbruik en de aard van de verbruikte goederen. Alleen voor zover het verbruik van bepaalde goederen minder dan evenredig met het totale verbruik toeneemt terwijl andere goederen relatief meer geconsumeerd worden naarmate de totale consumptie stijgt, zal er een progressieve werking verkregen kunnen worden.

Indien eerste levensbehoeften worden vrijgesteld, terwijl op goederen die relatief meer worden verbruikt naarmate het totale verbruik groter is, een hoger tarief wordt toegepast, zal de belastingdruk met een toeneming van het totale verbruik in principe meer dan evenredig zwaarder worden. Met *Tuk* ben ik daarom van mening, dat zowel de vrijstellingen van eerste levensbehoeften als (in de meeste gevallen) de weelde- en semiweelddetarieven op indirecte wijze een progressie bewerken.<sup>24</sup>

Volgens *De Langen* is er, voor wat betreft de vrijstellingen van eerste levensbehoeften, sprake van een „dubbelzinnig gebruik van de term progressie”. „Wanneer eenmaal op de voorgrond staat”, aldus deze schrijver, „dat het noodzakelijk levensonderhoud vrijgesteld wordt, kunnen we haar (de term progressie) beter reserveren voor het surplus, dat draagkracht verschaft”.<sup>25</sup>

De zienswijze van *De Langen* veronderstelt een wezenlijk onderscheid tussen „voor levensonderhoud noodzakelijke” en „niet voor levensonderhoud noodzakelijke” goederen. Alleen uit het verbruik van de laatste blijkt draagkracht, van progressie is dus slechts sprake wanneer de belastingdruk méér dan evenredig zwaarder wordt bij een toenemend verbruik dáárvan.

In feite zijn bepaalde goederen echter niet „noodzakelijk” óf „niet-noodzakelijk” voor het levensonderhoud. Sommige goederen zijn méér noodzakelijk dan andere, er is sprake van een geleidelijk afnemende nuttigheid. Noch voor het individu noch voor de overheid is het mogelijk te bepalen, waar het noodzakelijke ophoudt en het niet-noodzakelijke begint.

De vraag, of het vrijstellen van eerste levensbehoeften indirect een progressieve werking heeft, is niet alléén een kwestie van terminologie. De inhoud van het begrip „eerste levensbehoeften” en daarmee in concreto de beantwoording van de vraag, welke goederen als eerste levensbehoeften moeten worden beschouwd, hangt daarmee ten nauwste samen.

*De Langen* is van mening, dat de betekenis van een goed voor de behoeften-

24. *Mr. C. P. Tuk*: Wetgeving op de omzetbelasting, blz. 318. Zie ook dezelfde schrijver in het Weekblad der belastingen van 5 mei 1951, blz. 169: Opbrengst van de omzetbelasting en druk van die belasting op de bevolking.

25. *Prof. W. J. de Langen*: t.a.p. blz. 56.



bevrediging als criterium voor het al of niet verlenen van een vrijstelling dient te worden gehanteerd.<sup>26</sup> De overheid behoort er zijns inziens naar te streven, die goederen vrij te stellen, die de consument ter voorziening in zijn noodzakelijk levensonderhoud nodig heeft.

Ziet men de vrijstellingen als middel om indirect een zekere progressie te realiseren, dan gaat het niet om de betekenis van het goed voor de voorziening in het noodzakelijke levensonderhoud, maar om de elasticiteit van de vraag naar die goederen in verhouding tot het totale bedrag der beschikbare middelen. Naarmate de inkomenselasticiteit van de vraag naar een bepaald goed geringer is, zal een vrijstelling voor dat goed de progressieve werking immers méér bevorderen. Evenzo zal de progressie bevorderd worden, wanneer goederen waarvan de vraag een relatief grote inkomenselasticiteit heeft aan een hoger tarief worden onderworpen.

Ofschoon de meeste goederen ter voorziening in het noodzakelijk levensonderhoud een geringe inkomenselasticiteit hebben, vallen beide zienswijzen praktisch niet geheel samen. Er zijn immers goederen, die onmiskenbaar dienen ter bevrediging van de eerste levensbehoeften, terwijl de vraag ten opzichte van het inkomen sterk elastisch is. „Onderwijs en opleiding” bijvoorbeeld zal in het algemeen zeker geacht worden tot de noodzakelijke goederen te behoren, maar de inkomenselasticiteit van de uitgaven daarvoor is zéér hoog. Voor roken daarentegen en voor koloniale waren en delicatessen, biologisch noch cultureel eerste levensbehoeften, wordt bij stijgend inkomen relatief steeds minder uitgegeven.<sup>27</sup>

Gaat het bij het verlenen van vrijstellingen om het indirect bevorderen van enige progressieve werking, dan zullen sigaretten, koloniale waren en delicatessen wél, doch onderwijs en opleiding niet voor vrijstelling in aanmerking komen. Staat de betekenis van het goed voor de behoeftenbevrediging voorop, dan komt een vrijstelling voor onderwijs en opleiding mijns inziens eerder in aanmerking dan een vrijstelling voor sigaretten, koloniale waren en delicatessen.

Ook *Tuk* is van mening, dat bij het verlenen van vrijstellingen voor goederen ter voorziening in eerste levensbehoeften de inkomenselasticiteit van de vraag naar die goederen op de voorgrond zal moeten staan.

„Het is doelmatig”, aldus *Tuk* „daarbij een vrijstelling te verlenen voor die verteringen, welke voor de minder bedeelden relatief van meer betekenis zijn dan voor de beter gesitueerden.”<sup>28</sup> En elders: „Daarbij kan het passen, om vrijstellingen te geven voor levensbehoeften met het doel een zekere progressieve werking te verkrijgen. Uit dien hoofde komen slecht die goederen en diensten voor een vrijstelling in aanmerking, welke in verhouding tot het

26. Prof. W. J. de Langen: t.a.p. blz. 445 e.v.

27. Vergelijk J. W. W. A. Wit, math.drs.: „Inkomenselasticiteiten in 1935/'36 en 1951 voor Nederland: toepassing van een model voor inkomensbesteding.” Statistische en econometrische onderzoeken; 1e kw. 1957, blz. 39.

28. T.a.p. blz. 344.

verteerbaar inkomen bij personen met het laagste inkomen een groter bedrag opeisen dan bij personen met hogere inkomens.”<sup>29</sup>

Op dezelfde grond komt *Tuk* tot het afwijzen van vrijstellingen voor prestaties op sociaal en cultureel terrein. Wanneer het, zoals bij *De Langen*, om de betekenis van een goed voor de behoeftenbevrediging gaat, dan passen dergelijke vrijstellingen ongetwijfeld in een omzetbelasting binnen het kader van een zgn. „actieve cultuurpolitiek”. De wetgever stelt bepaalde goederen van sociale of culturele betekenis gelijk met „eerste levensbehoeften” en laat deze daarom vrij van omzetbelasting. *Tuk* merkt echter terecht op, dat „het aanmerken van bepaalde culturele goederen als eerste levensbehoeften niet een middel kan zijn om tot vrijstelling te geraken”. „Op zichzelf is er immers geen aanleiding om eerste levensbehoeften vrij te stellen. Slechts vrijstellingen, welke de progressieve werking versterken, zijn op haar plaats”<sup>30</sup> Daar nu de elasticiteit van de vraag naar goederen met een culturele betekenis in verhouding tot het verteerbaar inkomen in het algemeen vrij groot zal zijn, zou het vrijstellen van deze goederen dikwijls juist een degressief effect hebben.

Ook ten aanzien van weelde- en semi-weeldetarieven zou de inkomens-elasticiteit van de vraag bepalend moeten zijn. Ongeacht de betekenis van een goed voor de behoeftenbevrediging zouden slechts die goederen in de hogere tarieven dienen te worden betrokken, welke meer worden verbruikt naarmate het verteerbaar inkomen hoger is. Alleen wanneer dat het geval is, zal tariefdifferentiatie naar de aard van de goederen indirect de progressieve werking bevorderen.

Bromfietsen en t.v.-apparaten zullen, wanneer zij als „weeldegoederen” worden aangemerkt, geen progressie bewerken; kostbare schilderijen en schouwburgbezoek wel. Ook hier kan derhalve een zekere tegenstrijdigheid ontstaan tussen hetgeen min of meer noodzakelijk is ter verkrijging van een zeker progressief effect en hetgeen uit een oogpunt van sociale of culturele „Konsumlenkung” gewenst geacht kan worden.

De betekenis van de progressie, die door middel van vrijstellingen en tarief-

29. T.a.p. blz. 355.

30. T.a.p. blz. 356. Het indirect bewerken van progressie d.m.v. vrijstellingen en weeldetarieven (*Tuk*) en het verlenen van vrijstellingen naast het extra belasten van weeldegoederen op grond van de betekenis, die aan de betreffende goederen door de overheid wordt toegekend (*De Langen*) leidt niet tot een tegenstelling, zolang de minst draagkrachtigen zich slechts van het biologisch noodzakelijke kunnen voorzien. Zodra echter de algemene welvaart toeneemt, ontstaat er een controverse. Wil de overheid alleen de progressie bevorderen, dan zal zij moeten vrijstellen hetgeen *werkelijk* relatief veel wordt gebruikt door de minder draagkrachtigen, terwijl datgene wat door hen niet of nauwelijks wordt gevraagd, extra zal moeten worden belast. Stelt de overheid de goederen vrij, die zij belangrijk vindt (goederen met culturele betekenis) en worden de goederen, die door haar als weeldegoederen worden beschouwd (de minder noodzakelijke, misschien zelfs schadelijke goederen zoals resp. t.v.-toestellen en sigaretten) zwaarder belast, dan prevaleert het leiding geven aan de consumptierichting door de overheid boven het bevorderen van een progressieve werking.



differentiaties kan worden gerealiseerd, is overigens beperkt en wel om de volgende redenen:

a. Ook de minst draagkrachtigen zullen mede andere dan vrijgestelde goederen consumeren, zodat ook zij een deel van de belasting te dragen zullen krijgen.

b. De elasticiteit van de vraag naar vrijwel alle goederen<sup>31</sup> is ten opzichte van het inkomen, hoe gering ook, toch vrijwel altijd positief. Daardoor zal het profijt van de vrijstellingen in absolute zin toenemen naarmate het inkomen stijgt, hetgeen het progressieve effect vermindert.

c. Om belastingtechnische redenen blijven ook bestedingen met een relatief grote inkomenselasticiteit buiten de omzetbelasting. Voor huishoudelijke hulp bijvoorbeeld wordt door de meer draagkrachtigen ook relatief méér uitgegeven dan door de minder goed gesitueerden. Deze uitgaven kunnen echter niet in een omzetbelasting worden betrokken, omdat zij niet worden gedaan voor door ondernemers geleverde prestaties. De degressie, die daardoor ontstaat, wordt door de progressieve werking van vrijstellingen en tariefdifferentiatie mogelijk niet eens volledig gecompenseerd.

d. De inkomenselasticiteit is, zowel wanneer het gaat om vrijstellingen als om het heffen van hogere tarieven, bijzonder moeilijk objectief te bepalen. Zelfs wanneer men erin zou slagen de inkomenselasticiteit van bepaalde goederen statistisch op betrouwbare wijze vast te stellen, dan nog dient men er rekening mee te houden dat in het verbruik van deze goederen door de verschillende sociale groeperingen regelmatig grote verschuivingen optreden. Vele min of meer duurzame gebruiksartikelen bijvoorbeeld zijn door de ontwikkeling van het afbetalingskrediet naast een toenemende spreiding van de welvaart, binnen het bereik gekomen van de minder draagkrachtigen.

Wanneer deze verschuivingen in de consumptie tot herhaalde tariefwijzigingen zouden leiden, dan zou dit voor het bedrijfsleven min of meer ernstige moeilijkheden met zich kunnen brengen. De afzetmogelijkheden zouden daardoor immers ook worden beïnvloed en het beleid met betrekking tot de investeringen vereist in het algemeen een zo goed mogelijk inzicht in het verloop van de afzetmogelijkheden in de toekomst.

e. Het verbruikspatroon is niet alleen afhankelijk van de draagkracht. Het sociale milieu, mede bepaald door het beroep, door locale factoren (stad of platteland) en door historische gegevens, heeft geheel onafhankelijk van de draagkracht van de consument eveneens een belangrijke invloed op de samenstelling van zijn uitgaventableau.

Omzetbelastingen zullen dan ook, wat de mogelijkheid tot het realiseren van progressie betreft, als draagkrachtheffing zeker minder geschikt zijn dan

---

31. Een uitzondering hierop maken aardappelen en brood; de behoefte aan die goederen wordt ook door de minst draagkrachtigen volledig bevredigd.

directe belastingen naar het inkomen of naar het verbruik. Waarbij overigens in het oog moet worden gehouden, dat belastingheffing naar draagkracht in het algemeen slechts mogelijk is, voor zover de belastingdruk de destinataris inderdaad bereikt en deze er niet in slaagt, op zijn beurt die druk door verhoging van zijn inkomen af te wentelen. Wat deze laatste afwenteling betreft: ook de progressieve werking van directe belastingen naar inkomen of verbruik is afhankelijk van de vraag, in hoeverre doorberekening van de belasting in de factorprijzen kan worden voorkomen.

### **De overdracht van omzetbelastingen**

Omzetbelastingen kunnen alleen dan als indirecte verbruiksbelastingen worden beschouwd, voor zover de belastingdruk uiteindelijk terecht komt bij de consument en wel zo, dat het verbruik van belaste goederen bij benadering bepalend is voor de omvang van de belastingdruk. Voorwaarde is derhalve enerzijds dat de ondernemers erin slagen, de belasting volledig door te berekenen in de prijs van de door hen geleverde goederen en anderzijds dat de daaruit resulterende prijsverhoging voor consumptiegoederen niet leidt tot een verhoging van het nominale inkomen van de consumenten.

Het probleem van de overdracht is voor omzetbelastingen daarom van wezenlijke betekenis, wanneer deze belastingen als indirecte verbruiksbelastingen worden beschouwd. De vraag, in hoeverre door middel van omzetbelastingen een bevredigende verdeling van de belastingdruk over de consumenten kan worden gerealiseerd is immers allereerst afhankelijk van de afwentelingsmogelijkheden. De voorafgaande beschouwingen in dit hoofdstuk gingen dan ook stilzwijgend uit van een integrale overdracht tot aan de consument.

Omzetbelasting behoort voor de ondernemer die de belasting betaalt bedrijfs-economisch tot de variabele kosten.<sup>32</sup> In procenten van de verkoopprijs zijn die kosten voor iedere ondernemer bovendien gelijk, zodat een integrale doorberekening in de verkoopprijzen voor de hand ligt. Door de verkoopprijs te verhogen met de verschuldigde omzetbelasting blijven de concurrentieverhoudingen immers ongewijzigd. Voor geen enkele aanbieder is het daarom noodzakelijk, de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk voor eigen rekening te nemen.

Deze gedachtengang is echter alleen juist wanneer er sprake is van een volledig inelastische vraag. In alle andere gevallen zal een prijsverhoging een vermindering van de vraag tengevolge hebben; van de elasticiteit van het aanbod, d.w.z. van de mate, waarin de ondernemers in staat zijn hun aanbod

---

32. De omzetbelasting, die verschuldigd is wegens het beschikken over zelfgefabriceerde produktiemiddelen, behoort t.o.v. de met behulp daarvan gefabriceerde goederen tot de constante kosten in bedrijfs-economische zin. Er is hier a.h.w. sprake van integratie van twee produktiestadia in één onderneming; ten opzichte van de fabricage van produktiemiddelen blijft de omzetbelasting ook in dat geval variabel.



aan de verminderde vraag aan te passen, is het dan afhankelijk of en in hoeverre de overdracht niettemin zal slagen. De overdracht is derhalve afhankelijk van de elasticiteit van de vraag naar en het aanbod van de betreffende goederen, d.w.z. van de wijze waarop de vraag naar en het aanbod van die goederen direct of indirect reageren op prijsveranderingen ten gevolge van de heffing van omzetbelasting.

De elasticiteit van de vraag is macro-economisch allereerst afhankelijk van de aanwending van de belastingopbrengst. Worden de uit de belasting verkregen inkomsten door de overheid niet aangewend voor additionele overheidsbestedingen of ter vermindering van andere belastingen, maar aan de circulatie onttrokken, dan vermindert de totale koopkracht en zal een algemene prijsverhoging ten gevolge van de geheven omzetbelasting achterwege blijven. De ondernemers zullen, voor zover zij de omvang van hun produktie niet zullen kunnen aanpassen, in vele gevallen zelfs tot prijsverlaging moeten overgaan.

Wordt de opbrengst van de belasting niet aan de circulatie onttrokken, dan blijft de totale vraag naar goederen en diensten in principe gelijk. Wel zullen verschuivingen in de vraag optreden, afhankelijk van de wijze, waarop de belastingopbrengst wordt aangewend. Additionele overheidsuitgaven zullen de vraag naar consumptiegoederen verminderen; inkomensoverdrachten en verminderingen van andere belastingen zullen echter de consumenten gezamenlijk in staat stellen, dezelfde hoeveelheid consumptiegoederen ook tegen de met de omzetbelasting verhoogde prijzen af te nemen. Verschillen in de totale vraag kunnen ontstaan, wanneer de marginale spaarneiging bij hen, die na besteding van de belastingopbrengst over de koopkracht gaan beschikken, afwijkt van die van de consumenten in het algemeen. Wanneer bijvoorbeeld een door de omzetbelasting mogelijk gemaakte vermindering van een belasting naar het inkomen vooral ten goede komt aan de belastingplichtigen met hogere inkomens, dan zal de totale vraag naar consumptiegoederen dalen; komt de belastingopbrengst door inkomensoverdracht vooral ten goede aan de minst bedeelden, dan neemt de totale consumptie toe.

Afhankelijk van de conjunctuurfase kan de totale vraag tenslotte nog worden beïnvloed door het multipliereffect van de overheidsbestedingen. In een depressie kunnen daardoor ook additionele overheidsuitgaven de totale vraag naar consumptiegoederen indirect ten goede komen.

De totale vraag naar consumptiegoederen zal derhalve in de meeste gevallen overdracht van de omzetbelasting door de ondernemer wel mogelijk maken. De omvang van de prijsstijging zal echter niet voor alle goederen gelijk zijn omdat de elasticiteit van de vraag onderling verschilt naar de aard van de goederen. Voor zover eerste levensbehoeften niet zijn vrijgesteld, zal de belasting daarop ongetwijfeld kunnen worden doorberekend omdat een prijsverhoging de vraag niet beïnvloedt. Doch minder noodzakelijke goederen zullen ongetwijfeld minder gevraagd worden, niet alleen ten gevolge van de prijsstijging van die goederen zelf, maar ook omdat voor het kopen van die

goederen minder koopkracht overblijft. Voor zover het aanbod van die goederen inelastisch is, kunnen daardoor zelfs, ondanks de door de ondernemer verschuldigde omzetbelasting, prijsdalingen voorkomen.

De elasticiteit van het aanbod is voornamelijk afhankelijk van de vraag of de goederen geproduceerd worden met toenemende dan wel met afnemende kosten en van de marktform. Industriële produkten zullen in normale omstandigheden meestal worden geproduceerd met afnemende kosten per eenheid bij toenemende produktie. Op korte termijn kan daardoor, voornamelijk tengevolge van de constante kosten, de produktie niet aan een verminderde vraag worden aangepast zodat de ondernemers gedwongen kunnen zijn, althans tijdelijk de omzetbelasting gedeeltelijk voor eigen rekening te nemen.

In de hoogconjunctuur werken vele industriële ondernemingen met toenemende kosten per eenheid. Het produktie-apparaat is in die omstandigheden dikwijls overbelast, hetgeen allerlei extra kosten met zich meebrengt. Door een beperkte produktievermindering dalen dan de gemiddelde kosten per eenheid, zodat de ondernemer zich zonder enig bezwaar aan een vermindering van de vraag zal aanpassen. Overdracht zal in die omstandigheden dan ook vrijwel zeker slagen.

Bij vrije concurrentie leidt een vermindering van de vraag na verloop van enige tijd tot uitschakeling van de grens ondernemers. Wanneer het aanbod zich op deze pijnlijke wijze aan de verminderde vraag heeft aangepast, zal integrale overdracht dikwijls alsnog tot stand komen.

Een monopolist zal, aangenomen dat hij vóór de invoering van de omzetbelasting een optimale prijs in rekening bracht — een prijs dus, waarbij het produkt van omzet en winstmarge maximaal was —, de omzetbelasting niet integraal kunnen doorberekenen. Enige prijsverhoging kan voor hem verantwoord zijn, doch omdat een prijsverhoging in ieder geval een vermindering van de omzet met zich meebrengt, zal zijn totale nettowinst zeker dalen. Hetgeen betekent, dat hij een deel van de belasting voor zijn eigen rekening moet nemen.<sup>33</sup>

33. Deze situatie kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden verduidelijkt: Een monopolist verkoopt een artikel met een kostprijs van f 10 per eenheid. Aan de hand van een veronderstelde vraagschaal kan de volgende tabel worden samengesteld.

<i>prijs</i>	<i>omzet</i>	<i>nettowinst</i>	<i>na 20% omzetb.</i>	
f 12	170 000 eenh.	f 340 000	V	f 68 000
f 13	150 000 eenh.	f 450 000	W	f 60 000
f 14	120 000 eenh.	f 480 000	W	f 144 000
f 15	100 000 eenh.	f 500 000	W	f 200 000
f 16	80 000 eenh.	f 480 000	W	f 224 000
f 17	50 000 eenh.	f 350 000	W	f 180 000
f 18	40 000 eenh.	f 320 000	W	f 176 000

Was de maximale winst derhalve vóór de heffing van omzetbelasting te bereiken bij een prijs van f 15 per eenheid, nadien is een prijs van f 16 optimaal. Er is derhalve een prijsstijging maar niet met het volle bedrag van de omzetbelasting.



De veronderstelling van een volkomen monopoliepositie heeft overigens weinig meer dan theoretische waarde. Van meer praktische betekenis is een min of meer oligopolistische situatie. In dergelijke omstandigheden kan een vermindering van de winstmarge door onvolledig overgedragen omzetbelasting in vele gevallen voorkomen worden, door het ontstaan van een nauwere samenwerking. De veronderstelling immers, dat de mogelijkheden van samenwerking nog niet geheel zijn uitgebuit, is bij een oligopolie alleszins gewettigd. De invoering van een omzetbelasting, die alle bedrijfsgenoten in gelijke mate treft, zal er dan dikwijls toe leiden, dat door een nauwere samenwerking (prijzafspraken e.d.) toch een integrale overdracht tot stand komt, ook wanneer dat bij vrije concurrentie niet zou gelukken.

Een prijsstijging, die het bedrag van de omzetbelasting overtreft, is denkbaar, wanneer het in de tussenhandel gebruikelijk is, met procentuele winstmarges te werken. Ook over de door de leverancier in rekening gebrachte omzetbelasting wordt dan winst berekend.

Hoe fragmentarisch de bovenstaande behandeling van het overdrachtprobleem ook is, er blijkt naar mijn mening voldoende uit, dat de vraag of en zo ja in hoeverre, de ondernemers erin zullen slagen een omzetbelasting over te dragen, van vele en velerlei factoren afhankelijk is. Een zekere prijsstijging zal ten gevolge van de heffing van omzetbelasting meestal wel optreden, doch lang niet altijd zal zij gelijk zijn aan de geheven belasting. In geen geval mag verwacht worden, dat de omzetbelasting geheven over ieder goed afzonderlijk ook in de consumentenprijs van *dat* goed zal worden teruggevonden. Tariefdifferentiatie naar de aard van de goederen, teneinde daardoor een zekere progressie te realiseren c.q. degressie op te heffen, heeft dus al heel weinig zin. Zeker wanneer men bedenkt, dat goederen met een grote inkomenselasticiteit die dus voor verhoogde tarieven in aanmerking komen <sup>34</sup>, meestal ook t.o.v. de prijzen een relatief elastische vraag zullen ontmoeten. Met andere woorden: juist met betrekking tot weelde- en semi-weeldegoederen gelukt in vele gevallen de overdracht niet.

Het complexe overdrachtsvraagstuk leent zich overigens niet voor een eenvormige, rechtlijnige oplossing vanuit de monetaire gezichtshoek zoals onder meer door *Schumpeter* en *Engländer* <sup>35</sup> is gepoogd. Volgens deze schrijvers zou overdracht van een algemene omzetbelasting niet mogelijk zijn, omdat het prijsniveau slechts ten gevolge van wijzigingen in de geldhoeveelheid, de omloopsnelheid van het geld óf de goederenhoeveelheid kan veranderen. Deze factoren nu blijven door het heffen van omzetbelastingen gelijk, zodat ook

34. Zie blz. 67 hiervoor.

35. Zie o.m. *prof. dr. M. J. H. Smeets*: „Verhogen indirecte belastingen het prijspeil?” in *Public Finance* 1948 no. 2 en *G. Schmolders*: „Monetaire Theorie der Steuerüberwälzung” in *Finanzarchiv* 1937, blzz. 280 e.v.

het prijsniveau onveranderd zal blijven. Prijsstijgingen zullen dus door prijsdalingen moeten worden gecompenseerd.

De formule, waarin de zgn. kwantiteitstheorie wordt uitgedrukt ( $MV=PT$ ) wordt hier ten onrechte gebruikt. Geldhoeveelheid en omloopsnelheid zijn immers geen constante grootheden, waaruit bij gelijkblijvende goederenhoeveelheid tot een star prijsniveau kan worden geconcludeerd. Integendeel, met name de hoeveelheid giraal geld en de omloopsnelheid van het geld zullen zich binnen bepaalde grenzen aan veranderingen in het prijsniveau aanpassen. De voor het tot stand komen van een algemene prijsverhoging noodzakelijke vergroting van  $M.V.$  zal zeker ontstaan, wanneer andere factoren tot een dergelijke prijsverhoging leiden.

Wel leert ons naar mijn mening deze monetaire overdrachtstheorie, dat het onjuist is, de gevolgen van een omzetbelasting voor het prijsniveau op één lijn te stellen met die van geldschepping.<sup>36</sup> Geldschepping, althans vergroting van  $M.V.$  is voorwaarde voor het tot stand komen van een algemene prijsverhoging, die door de heffing van een omzetbelasting wordt veroorzaakt. Geldschepping is dus geen alternatief voor het heffen van omzetbelasting doch gaat ermee gepaard.

Prijsverhoging ten gevolge van geldschepping alleen zal een verhoging van de prijzen van de produktiefactoren met zich meebrengen; voor de ondernemingen schept dit in het algemeen geen moeilijkheden, omdat de verhoging van de prijzen voor hun produkten hen in de gelegenheid stelt, ook voor de produktiefactoren hogere prijzen te betalen. Er is, wat het over de produktiefactoren te verdelen totale reële inkomen betreft, geen sprake van een last; voor- en nadelen wegen, wijzigingen in de betalingsbalans buiten beschouwing gelaten, in beginsel tegen elkaar op en zijn een gevolg van de omstandigheid, dat niet alle inkomens zich in hetzelfde tempo zullen aanpassen.

Prijsverhoging ten gevolge van de heffing van omzetbelasting vermindert wel het reële inkomen van de consumenten, maar omdat de ondernemers de meer voor hun produkten ontvangen bedragen aan de fiscus moeten afdragen, zou een verhoging van de lonen een vermindering van de winst met zich meebrengen óf een nieuwe prijsverhoging. De door de overheid opgelegde belasting zal gedragen moeten worden; de last zal worden verdeeld, in eerste instantie tussen onderneming en afnemer (d.w.z. uiteindelijk: de consument)

---

36. In 1948 werd deze gedachte naar voren gebracht door *prof. Bertrand Nogaro* en in het hiervoor genoemde artikel in *Public Finance* door *Smeets* bestreden. In het in 1958 door het Europese Productivity Agency van de O.E.E.C. gepubliceerde rapport over „The Influence of Sales Taxation on Productivity” komen we het denkbeeld opnieuw tegen. Op blz. 46 lezen we: „Above all, it must not be overlooked that a general tax applying uniformly to all products would have the same ultimate effect as an issue of currency. The consequent general increase in prices would also lead to an increase in labour costs, and only if there were no corresponding rise in production would the inflationary process be set in motion. But in that case, shifting the tax would cease to be the sole problem.”



en daarna tussen de onderneming en de eigenaren van produktiefactoren. De heffing van omzetbelasting werkt daarom niet inflatoir maar voor zover de opbrengst van de belasting aan de circulatie wordt onttrokken, zelfs deflatoir.

Een ander verschil tussen geldschepping en omzetbelasting blijkt, wanneer we de situatie bezien door de bril van de overheid. Omzetbelasting verschaft de overheid een blijvende bron van inkomsten ten koste van één prijsverhoging. De uitgifte van bankbiljetten zal, als de overheid een blijvend inkomen nodig heeft, moeten dóórgaan en ceteris paribus telkens opnieuw een prijsstijging veroorzaken.

Voor het beantwoorden van de vraag, of de consument de omzetbelasting die hij in de vorm van een prijsverhoging te dragen krijgt, op zijn beurt zal kunnen overdragen dient dan ook naar mijn mening geen parallel getrokken te worden met de situatie die na geldschepping ontstaat. Veeleer kan men de overdrachtsmogelijkheden voor de consument vergelijken met die, welke hij heeft wanneer zijn beschikbare koopkracht door middel van een verhoging van directe belastingen is verminderd. In beide gevallen immers moet hij een deel van zijn inkomen aanwenden voor het betalen van belasting, zodat er voor bevrediging van zijn persoonlijke behoeften minder overblijft.

De omzetbelasting wordt betaald als een „toeslag” op de prijzen en „afgedragen” via de leverancier; een directe belasting wordt rechtstreeks aan de fiscus afgedragen, eventueel door inhouding op het loon. Om psychologische redenen zal daardoor een omzetbelasting gemakkelijker tot looneisen leiden. Het indexcijfer voor de kosten van levensonderhoud immers is een belangrijke leidraad en de omzetbelasting wordt geheel in dat indexcijfer verwerkt, terwijl de loonbelasting daarin slechts wordt opgenomen voor zover die wordt geheven van de minst draagkrachtigen.

Een andere psychologische factor, de „geldillusie”, zal bij loon- en inkomstenbelasting gemakkelijker overdracht doen ontstaan. Velen hechten immers ondanks alles, waarde aan het handhaven van een bepaald beschikbaar nominaal inkomen; omzetbelasting laat het nominaal beschikbare bedrag onaangetast, belastingen naar het inkomen verminderen het.

Afgezien van deze factoren liggen de kansen voor overdracht naar mijn mening gelijk. In beide gevallen zal de overdracht, voor zover zij niet leidt tot een vermindering van de winst van de ondernemer, mogelijk nieuwe prijsverhogingen en nieuwe looneisen ten gevolge hebben. Omzetbelastingen zijn in dit opzicht niet beter of minder goed in staat, het draagkrachtbeginsel te verwezenlijken dan belastingen naar het inkomen. De veronderstelling, dat omzetbelastingen niet alleen tot verhoging van de consumptieprijzen zullen leiden maar ook tot verhoging van de nominale inkomens, leidt onafwendbaar tot de conclusie dat belastingheffing naar draagkracht vrijwel nooit te realiseren is.

In de literatuur is de laatste jaren inderdaad steeds meer de mening naar voren gekomen, dat de draagkracht veel minder als leidinggevend verdelings-

beginsel kan worden beschouwd dan wel eens gedacht is.<sup>37</sup>

Uit het voorgaande zal duidelijk zijn, dat ik mij daarmee in grote lijnen zeker kan verenigen. Toch zal naar mijn mening in feite nog geruime tijd met de draagkracht rekening worden gehouden; de nieuwere inzichten op dit punt zullen immers eerst min of meer algemeen aanvaard moeten zijn, alvorens zij als uitgangspunt voor een hervorming van het belastingstelsel kunnen dienen. Eerst dan zal een door de wetenschap als juist en rechtvaardig erkende belastingheffing door de belastingplichtigen ook als rechtvaardig worden ervaren.

Het is mede de taak van de wetenschap, ook hier meer inzicht te verschaffen, zowel met betrekking tot de werkelijke verdeling van de belastingdruk als ten aanzien van de vraag in hoeverre andere middelen ter verbetering van de inkomensverdeling méér effect sorteren.

### **Eisen, te stellen aan een omzetbelasting, waaraan het karakter van een verbruiksbelasting wordt toegekend**

Een omzetbelasting die als verbruiksbelasting is bedoeld, is een objectieve belasting. Het object van de belasting — het verbruik, zich uitende in de omzet van de ondernemingen — is primair. Via een verdeling van de belastingdruk over de aan de belasting onderworpen goederen wordt een rechtvaardige, althans een billijk geachte verdeling over de consumenten nagestreefd. Alle bepalingen, die gericht zijn op de door de wetgever bedoelde verdeling van de belastingdruk — vrijstellingen, tariefdifferentiatie, voorkomen van ongelijke heffing over dezelfde goederen bij verschillende organisatie van produktie en distributie, enz. — zijn gericht op het object en bereiken eerst via het object de (uiteindelijke) destinataris, i.c. de consument.

De wettelijke bepalingen zullen erop gericht moeten zijn, overdracht tot aan de consument te bevorderen en belastingvermijding zoveel mogelijk te voorkomen. Daarnaast zal men een degressieve verdeling van de belastingdruk dienen tegen te gaan; meestal zal zelfs een zekere progressieve werking wenselijk worden geacht.

Belastingvermijding komt tot uitdrukking in een gewijzigde samenstelling van het goederenverbruik of in een gewijzigde organisatie van de produktie en de distributie van goederen. In beide gevallen betekent zo'n wijziging een afwijking van de optimale verhoudingen; teneinde belasting te ontgaan, wordt het nadeel dat een dergelijke afwijking met zich meebrengt, geaccep-

37. Zie o.m. *Prof. dr. F. den Hartog*: (o.m.) „Waarheen met onze directe belastingen”? E.S.B. 12 dec. 1962, no. 2367.

*Drs. W. N. M. van den Wildenberg*: „Openbare Financiën, inkomensverdeling en groei” (1962).

*Prof. dr. M. J. H. Smeets*: „Herbezinning over de grondbeginselen van de belastingheffing”, *Economie* okt-nov. 1962.

*Prof. dr. Th. A. Stevers*: „Schets van een hervorming van ons belastingstelsel” (1964).



teerd. Tegenover dat nadeel staat voor de overheid geen belastingopbrengst. Er is dan derhalve sprake van excess burden, ook in macro-economische zin.

Een omzetbelasting, die de samenstelling van het goederenverbruik en de organisatie van produktie en distributie niet beïnvloedt, wordt gewoonlijk zo „neutraal” mogelijk geacht. Niet in die zin, dat iedere invloed op het economisch leven zou ontbreken; de omvang van particuliere bestedingen immers wordt wel door de belastingheffing beperkt. De fiscaliteit van de belastingheffing beoogt juist een beperking van de particuliere bestedingen, teneinde daardoor voor de overheidsbestedingen de nodige ruimte te creëren.<sup>38</sup>

Indien echter alleen de omvang van de particuliere bestedingen en niet de samenstelling van het pakket of de organisatie van produktie en distributie worden gewijzigd, blijft de invloed op het economische leven beperkt tot hetgeen in *fiscale* zin de doelstelling van de wetgever was. De bestedingsverminderingen zullen proportioneel alle factoren van het economisch leven beïnvloeden en de bestaande verhoudingen blijven dus onaangetast.

„If the initial balance is not to be disturbed, the tax must be such that the changes which it makes in the system affect each element proportionately. Only then can the tax be regarded as not disturbing the existing balance.”<sup>39 40</sup>

#### *a. Cascadestelsel?*

Zoals wij hiervoor reeds hebben opgemerkt<sup>41</sup> bevordert een omzetbelasting, geheven volgens het cascadestelsel, de integratie terwijl differentiatie wordt tegengewerkt. Door het vrijstellen van niet-geïntegreerde bedrijven en het opleggen van integratieheffingen kunnen de meest duidelijke ongelijkheden worden gecorrigeerd, maar ook om praktische redenen kan een dergelijk systeem van casuïstische correcties nooit de bezwaren geheel wegnemen. Het aantal bijzondere regelingen en speciale bepalingen zou dan zo groot worden en ten gevolge van de dynamiek in het economische leven zouden zo dikwijls wijzigingen noodzakelijk zijn, dat de praktische uitvoering ernstig zou worden

38. Vgl. *Prof. dr. Th. A. Stevers*: „Schets van een hervorming van onze belastingen”. Inaugurele rede Tilburg, 1964.

39. The influence of sales taxes on productivity. Blz. 49.

40. In zijn artikel „Harmonisatie van de omzetbelasting in de Euromarkt” in Sociaal-Economische Wetgeving (jan. 1963) stelt *prof. K. V. Antal* ook met het oog op de integratie de eis van neutraliteit. Naar zijn mening wil dat zeggen, dat afgezien van door de overheid beoogde verschillen in de vorm van tariefsdifferentiatie en vrijstellingen, (de omzetbelasting) hetzelfde percentage uitmaakt van de consumptieprijzen van ieder goed, diensten daaronder begrepen. „Met het oog op de samenstelling van het consumptiegoederenpakket is in dat geval (afgezien van door de overheid beoogde verschillen) de neutraliteit inderdaad gewaarborgd. In de organisatie van produktie en distributie kunnen echter nog verschuivingen optreden; ik meen daarom aan de hierboven gegeven meer algemene omschrijving de voorkeur te moeten geven. Zie ook *Charles Campet*: *Quelques aspects économiques de la Taxe Française sur la Valeur ajoutée*” (Finance Publiques 1957, blzz. 22 e.v.).

41. Zie blz. 38.

bemoeilijkt. In Nederland heeft men er daarom in 1954 bewust van afgezien, het systeem steeds meer te verfijnen; de zgn. „nieuwe koers” beoogt, slechts dan tot het creëren van bijzondere regelingen over te gaan, wanneer onbillijkheden van overwegende aard daartoe aanleiding geven.

Zelfs al zou men erin slagen, alle bestaande verschillen tussen geïntegreerde en gespecialiseerde bedrijven op te heffen, dan nog beïnvloedt het cascadestelsel de mate van integratie. De vrijstellingen of integratieheffingen moeten immers op *bestaande* situaties betrekking hebben; de *ontwikkeling* in de richting van specialisatie wordt in dat geval nog altijd belemmerd, de gespecialiseerde onderneming zal eerst haar levensvatbaarheid onder fiscaal ongunstige omstandigheden moeten tonen, vóórdat die omstandigheden door de wetgever kunnen worden gecorrigeerd.<sup>42</sup>

Een andere methode om ongelijkheden tussen geïntegreerde en niet geïntegreerde bedrijven te voorkomen is de zgn. „Phasenpauschalisierung”. Het normale aantal fasen in produktie- en distributieproces wordt gefixeerd en aan de hand daarvan wordt de te betalen omzetbelasting vastgesteld en „à forfait” geïncasseerd. Ook hier is naar mijn mening de invloed van de heffing op de mate van integratie niet opgeheven, omdat een ontwikkeling in de richting van een verdergaande specialisatie door de mogelijkheid van een herziening van het normaal geachte aantal fasen zal worden belemmerd. Wel heeft ook dit systeem het voordeel, dat verschillen in heffing over hetzelfde goed ten gevolge van een verschillend aantal schakels in de bedrijfskolom zijn voorkomen. Door objectivering van het aantal normaal geachte schakels verdwijnen tegelijkertijd naast elkaar bestaande verschillen; statisch is er derhalve geen beïnvloeding meer, dynamisch echter wel.

Als een van de belangrijkste argumenten vóór het cascadestelsel wordt dikwijls aangevoerd, dat het tarief op deze wijze relatief laag kan worden gehouden. Een belastingdruk van bijvoorbeeld 10 % van het totale verbruik kan reeds worden gerealiseerd door een heffing van ongeveer 3 % over alle leveringen door ondernemers. De weerstanden, die de belasting oproept, zouden daardoor verminderen en de beïnvloeding van de economische verhoudingen zou tot een minimum worden beperkt.

Uitgaande van de veronderstelling, dat een omzetbelasting een verbruiksbelasting is en derhalve door de consument wordt gedragen, kan aan dit argument slechts geringe betekenis worden toegekend. De weerstanden tegen een bepaalde vorm van belastingheffing kunnen immers slechts worden verwacht aan de zijde van hen, die de belasting te dragen krijgen. En voor de consument doet het weinig ter zake, welke ondernemers de omzetbelasting

---

42. Ook aan de door A. L. S. Simons in het Weekblad voor Fiscaal Recht (1963 no's. 4650 en 4651) ontwikkelde theorie, die eigenlijk een poging is tot objectivering van de maatstaven, die voor het invoeren van bijzondere regelingen van de hier bedoelde aard zouden moeten worden aangelegd, is m.i. hetzelfde bezwaar verbonden. Zie hetgeen daarover op blz. 45 werd opgemerkt.



hebben afgedragen. Wanneer de consumentenprijzen met 10 % stijgen, doet het er weinig toe, of die prijsstijging veroorzaakt is door een kostenstijging in één fase van het produktie- en distributieproces of dat de kostenstijging min of meer gelijkmatig over alle stadia is verdeeld.

De voorkeur voor een procentueel lagere, over alle ondernemingen verdeelde omzetbelasting is dan ook naar mijn mening in werkelijkheid gebaseerd op het feit dat een omzetbelasting nooit geheel als een indirecte verbruiksbelasting kan worden beschouwd. De overdracht lukt niet altijd integraal, een deel van de belastingdruk zal dikwijls door de ondernemingen gedragen moeten worden. Door alle ondernemingen zoveel mogelijk in de belasting te betrekken wordt niet alleen objectief (met betrekking tot de belaste goederen) een redelijke verdeling van de belastingdruk nagestreefd maar wordt ook de subjectieve gelijkheid (ten opzichte van de belaste ondernemers) zoveel mogelijk in acht genomen. De bedoeling een indirecte verbruiksbelasting te creëren, wordt dan niet meer consequent nagestreefd; men hinkt eigenlijk min of meer op twee gedachten.

Wanneer over hetzelfde goed slechts één keer omzetbelasting wordt geheven, is er geen sprake meer van beïnvloeding door de belasting van de mate van integratie of specialisatie. Daarbij verdient heffing uitsluitend over consumptiegoederen — met vrijstellingen dus voor bedrijfsmiddelen, grond- en hulpstoffen en halffabrikaten — de voorkeur. Diensten zouden alleen in de belasting kunnen worden betrokken, voor zover zij worden bewezen aan niet-ondernemers. De belasting kan dan geheven worden:

- a. bij de fabrikant van de consumptiegoederen;<sup>43</sup>
- b. bij de groothandel of (om uitschakeling van de groothandelsfase te voorkomen) bij levering aan een detaillist of bij levering door fabrikant of groothandelaar rechtstreeks aan de consument;<sup>44</sup>
- c. bij de detailhandel, d.w.z. bij levering aan de consument.

*b. Een energiebelasting?*<sup>45</sup>

Ook de vooral in Frankrijk gepropageerde „impôt sur l'énergie” kan wellicht gezien worden als een stelsel van omzetbelasting, waarbij in de bedrijfskolom slechts één keer omzetbelasting geheven wordt. Een dergelijke belasting heeft echter een volkomen willekeurige verdeling van de belastingdruk over de consumenten ten gevolge. Er is immers geen enkel verband tussen de betekenis van een goed voor de consument of de grootte van de inkomenselasticiteit

43. Zoals in Nederland van 1933 tot 1940.

44. Zoals thans in Engeland en Zwitserland.

45. Zie o.m.: *Eugène Schneller*: „l'Impôt sur l'énergie” (1952).

*René Marin*: „Application de l'Impôt sur l'énergie” (1953).

*Pierre de Beaumont*: „Harmonisation des fiscalités européennes” (1955).

*H. J. Hofstra*: „Belasting op de energie?” De Naamloze Vennootschap, januari 1956.

van de vraag naar een goed enerzijds en de hoeveelheid energie, die voor de produktie en de distributie van dat goed zijn aangewend anderzijds. De verhoging van het algemene prijsniveau zal dan ook niet tot uitdrukking komen in een min of meer evenredige verhoging van alle door de consumenten te betalen prijzen. Er zullen daardoor verschuivingen optreden in de vraag naar consumptiegoederen, de samenstelling van het pakket zal wijzigingen ondergaan.

Ook de organisatie van produktie en distributie wordt door een *impôt sur l'énergie* beïnvloed. Veelal kunnen de verschillende energiebronnen elkaar onderling tot op zekere hoogte vervangen. De optimale verhouding met betrekking tot het aanwenden van de verschillende bronnen is die, waarbij uitgaande van een gegeven produktie-omvang, de kosten per eenheid produkt minimaal zijn. Een verschuiving in die verhouding betekent macro-economisch een kostenverhoging. Om een dergelijke verschuiving te voorkomen is het noodzakelijk, alle bronnen van energie relatief even zwaar te belasten. Een norm daartoe ontbreekt echter; de technische ontwikkeling doet steeds nieuwe optimale verhoudingen ontstaan, lokale omstandigheden spelen daarbij een rol en voor iedere produktieve functie bestaat een ander optimum.

Nog belangrijker is in dit verband, dat iedere vorm van energie tot op zekere hoogte door menselijke arbeidskracht te vervangen is en dat die „energiebron” niet tot object van de belasting kan worden gemaakt, zonder het karakter van de heffing radicaal te wijzigen. Ook in een technisch ontwikkelde maatschappij bestaat er een optimale verhouding tussen de aanwending van menselijke arbeidskracht en technische hulpmiddelen. Dat optimum wordt bepaald door de omvang van de produktie en de verhouding tussen lonen en energieprijzen. Worden energieprijzen door een „*impôt sur l'énergie*” drastisch verhoogd dan verschuift het optimum in de richting van de relatief goedkoper geworden menselijke arbeidskracht hetgeen niet alleen excess burden in macro-economische zin met zich brengt maar bovendien de technische vooruitgang belemmert.

Wanneer een omzetbelasting als verbruiksbelasting bedoeld is, verdient de *impôt sur l'énergie* naar mijn mening dan ook zeker niet de voorkeur. De gedachte aan een dergelijke heffing is veeleer een reactie op een al te ver doorgevoerd perfectionisme in het streven naar een billijke verdeling van de belastingdruk over de consumenten, uitgaande van een integrale overdracht in alle omstandigheden. De overdracht is van zoveel factoren afhankelijk, dat de wetgever de uiteindelijke verdeling van de belastingdruk toch niet in de hand heeft, zodat een indirecte verbruiksbelasting uiteindelijk niet kan worden gerealiseerd. Geen enkele vorm van omzetbelasting leidt tot een evenredige verhoging van alle consumptieprijzen; daarom verdient het de voorkeur, aldus de voorstanders van de energiebelasting, de perceptiekosten tot het uiterste te beperken en een doeltreffende controle zo gemakkelijk mogelijk te maken. Met een *impôt sur l'énergie* heeft alleen een kleine groep van energieproducenten rechtstreeks te maken, anderen ervaren de belasting niet



meer als zodanig. Na korte tijd zal iedereen zich op de verhoogde energieprijzen hebben ingesteld.

Het draagkrachtbeginsel wordt in deze gedachtengang dus als niet realiseerbaar terzijde geschoven. In plaats daarvan wordt het beginsel van de minste pijn centraal gesteld. En daaraan wordt zoveel betekenis toegekend, dat de hierboven gesignaleerde macro-economische nadelen geacht worden, niet daartegen op te wegen. Ook het welvaartsbeginsel — in de terminologie van *De Langen* — zou voor het beginsel van de minste pijn moeten wijken.

Ongetwijfeld wordt dikwijls een integrale overdracht van omzetbelastingen al te gemakkelijk aangenomen. De realiseerbaarheid van een indirecte verbruiksbelasting, vooral wanneer men zich voorstelt door middel van vrijstellingen en tariefdifferentiatie een zekere progressie te realiseren, kan daarom terecht worden betwijfeld. Het gaat echter naar mijn mening te ver, de verdeling van de belastingdruk daarom geheel uit het oog te verliezen en de doelmatigheid, i.c. het beginsel van de minste pijn, alléén als uitgangspunt te nemen. Er is immers nog een ander verdelingsbeginsel, te weten het profijt-beginsel en dat kan ongetwijfeld door middel van een omzetbelasting op bevredigende wijze worden gerealiseerd; ik zal trachten zulks in het volgende hoofdstuk van deze studie aan te tonen.

### *c. Uitsluitend bij de kleinhandel heffen?*

De onzekerheid met betrekking tot de overdracht van de belastingdruk wijst in de richting van een heffing zo dicht mogelijk bij de consument. In dat geval is de kans, dat de overdracht ten gevolge van de marktsituatie niet integraal tot stand komt, zo gering mogelijk, omdat het aantal „markten” tussen de ondernemer, die de belasting betaalt en de consument tot een minimum beperkt is.

Een heffing bij de detaillist wordt niettemin van de hand gewezen. Het grote aantal detaillisten en de omstandigheid, dat de administratieve organisatie juist bij deze categorie van ondernemers dikwijls veel te wensen overlaat, bemoeilijkt de uitvoering van een dergelijke heffing in niet geringe mate. Ook de controle kan minder doeltreffend worden uitgeoefend, omdat de controlerende instantie in beginsel niet de beschikking heeft over gegevens, afkomstig van degene aan wie geleverd wordt.

De belangen van de kleinhandelaren zelf mogen in dit verband niet uit het oog worden verloren. Het zou wel uitermate onbillijk zijn, de administratieve lasten aan een omzetbelasting verbonden, op te dragen aan een groep ondernemers, die daarop in het algemeen het minst is ingesteld. *Terhalle*<sup>46</sup> was reeds van mening, dat men op deze wijze „den Kleinhandel zum Prügelknaben” zou maken.

---

46. Fritz Terhalle: „Leitfaden der deutschen Finanzpolitik”, München, 1936, blzz. 430/431.

#### *d. Uitsluitend bij fabrikant of groothandelaar?*

Een heffing bij de fabrikant maakt een vrijstelling voor grondstoffen en half-fabrikaten noodzakelijk. Zonder een dergelijke vrijstelling zou er immers een cumulatieve werking ontstaan en zou door middel van integratie belasting-besparing kunnen worden verkregen.

Met een onderscheiding naar de aard van de goederen zal niet kunnen worden volstaan, omdat sommige grondstoffen ook als consumptiegoed worden aangewend. De „kwaliteit” van de afnemer zal derhalve voor de vraag, of een bepaalde levering vrijgesteld is, doorslaggevend dienen te zijn.

Ook de levering van bedrijfsmiddelen aan fabrikanten dient te worden vrijgesteld; de kostprijs van de bedrijfsmiddelen en dus ook de in die prijs begrepen omzetbelasting beïnvloedt immers de afschrijvingen en daarmee de kostprijs van de met behulp van die bedrijfsmiddelen geproduceerde goederen. Een cumulatie van omzetbelasting zou daarvan eveneens het gevolg zijn. Alleen consumptiegoederen zouden daarom in de belastingheffing mogen worden betrokken.

De „Groszistensteuer”, te weten een heffing in de laatste fase vóór de detailhandel verdient in het algemeen de voorkeur boven een heffing bij de fabrikant, omdat het aantal schakels vóórdat aan de uiteindelijke consument geleverd wordt, in dat geval geringer is. De kans op integrale overdracht van de belastingdruk is daardoor groter. Bovendien vermijdt deze vorm van omzetbelasting beïnvloeding van het aantal schakels in de bedrijfskolom, terwijl tenslotte het aantal belastingplichtigen beperkt is, hetgeen de perceptiekosten vermindert en een doeltreffende controle mogelijk maakt.

Door registratie van de belastingplichtige ondernemers kunnen de belaste leveringen gemakkelijk van de niet-belaste worden onderscheiden. Leveringen aan geregistreerde ondernemers zijn vrijgesteld van omzetbelasting; levert een belastingplichtige ondernemer echter aan een niet-geregistreerde, dan verlaat het goed daarmee de „kring van fabrikanten en groothandelaars” en wordt wel omzetbelasting geheven.

#### *e. Belasting over de toegevoegde waarde*<sup>47</sup>

Wanneer het relatief hoge heffingspercentage als een bezwaar wordt gevoeld, — d.w.z. wanneer men rekening wil houden met het feit, dat een indirecte

---

47. Het is niet mijn bedoeling, hier tot in details de mogelijkheden en moeilijkheden van een b.t.w. te behandelen. In het kader van deze studie lijkt het mij voldoende, in beginsel de werking van het systeem met betrekking tot een als verbruiksbelasting bedoelde omzetbelasting aan te geven. De belangstellende lezer moge ik verder verwijzen naar *J. Reugebrink*: „Omzetbelasting en E.E.G.” en wat de Franse t.v.a. betreft naar de uitstekende samenvatting in „De Nederlandse Industrie”, jaargang 1963, no's. 15, 16 en 17 onder de titel „La taxe sur la valeur ajoutée”.



verbruiksbelasting niet volledig kan worden gerealiseerd omdat een deel van de belastingdruk bij het bedrijfsleven zal achterblijven —, dan kan de groot-handelsbelasting worden gecombineerd met de methode van partiële betalingen. In dat geval worden alle ondernemers tot en met de groothandelaar in de omzetbelasting betrokken. Iedere ondernemer betaalt over zijn omzet het relatief hoge percentage van de groothandelsbelasting doch hij ontvangt de in zijn inkooprijzen begrepen omzetbelasting terug. Daardoor is de belasting gespreid over het gehele bedrijfsleven (met uitzondering van de detailhandel), terwijl niettemin over ieder consumptiegoed slechts éénmaal het vastgestelde heffingspercentage betaald wordt.

De overdracht van de belasting zal in dat geval vrijwel op dezelfde wijze verlopen als bij een groothandelsbelasting zonder partiële betalingen. Iedere ondernemer-afnemer, die zelf belastingplichtig is, koopt immers behalve de goederen ook een „aftrekrecht”, gelijk aan de in de inkooprijzen begrepen omzetbelasting. Hij zal daarom in zijn calculaties rekening houden met de betaalde prijzen exclusief de daarin begrepen belasting.

De overdracht tot aan de consument is daarmee natuurlijk niet verzekerd. De vraag of de ondernemers, die aan detaillisten of consumenten leveren, — de ondernemers in de laatste belaste fase —, erin zullen slagen de belasting door te berekenen, blijft afhankelijk van de elasticiteit van vraag en aanbod. Wel zijn echter de moeilijkheden aan de overdracht verbonden, beperkt tot die welke ook bij de gewone groothandelsbelasting bestaan, terwijl toch de belasting gedeeltelijk ook door de ondernemers in de voorafgaande fasen wordt afgedragen. De groothandelsbelasting met partiële betalingen is in feite een *beperkte* belasting over de toegevoegde waarde (b.t.w.) met aftrek van voorbelasting.<sup>48</sup> „Beperkt”, omdat de b.t.w. in beginsel alle fasen van productie- en distributieproces in de belastingheffing betreft, terwijl de detailhandel er in dit geval buiten blijft.

Als bezwaar tegen de belasting over de toegevoegde waarde wordt veelal aangevoerd, dat vrijstellingen en tariefdifferentiaties naar de aard van de goederen daarbij tot ernstige moeilijkheden zouden leiden of althans hoge eisen zouden stellen aan de administratie. Het komt mij voor, dat deze moeilijkheden wel verbonden zijn aan de Franse t.v.a. doch dat zij niet als argument tegen het systeem als zodanig kunnen worden aangevoerd.

In Frankrijk wordt met betrekking tot de bedragen, die in mindering mogen worden gebracht, onderscheid gemaakt tussen fysieke aftrekposten en financiële aftrekposten. Tot de fysieke aftrekposten behoort de omzetbelasting, begrepen in de inkooprijzen van grond- en hulpstoffen en onbewerkt doorverkochte goederen. Deze mag in mindering worden gebracht in de maand, volgend op die van de inkoop. De belangrijkste financiële aftrek-

---

48. Zie blz. 39.

post <sup>49</sup> heeft betrekking op de investeringsgoederen; de daarin begrepen omzetbelasting mag, voor zover de investeringsgoederen zelf zijn gebruikt ten behoeve van belaste omzet, eveneens ineens in mindering worden gebracht. Bepaalde investeringsgoederen, zoals onroerende goederen voor andere dan industriële doeleinden, kantoorinventarissen en personenauto's, komen helemaal niet voor aftrek in aanmerking.

In Frankrijk bestaat verder een bijzonder voorschrift met betrekking tot de maximale aftrek, nl. de regel van het zgn. butoir (stootblok), die bepaalt, dat eenmaal door de fiscus ontvangen bedragen niet meer worden teruggegeven, behalve in geval van export. Een ondernemer kan op grond van zijn inkopen derhalve nooit méér terugontvangen dan hijzelf aan omzetbelasting verschuldigd is.

Ook in de gewijzigde ontwerp-richtlijn inzake de harmonisatie van de omzetbelastingen <sup>50</sup> en in het advies van de Europese Commissie inzake de structuur en de toepassingsmodaliteiten van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde <sup>51</sup> zijn bepalingen opgenomen, die aan deze Franse butoirregel doen denken. Allereerst heeft de Commissie daarin uitdrukkelijk vastgelegd, dat de b.t.w. een *verbruiksbelasting* is. De vrijstellingen en tariefdifferentiaties zullen derhalve in beginsel een objectief karakter moeten dragen; de aard van de goederen, hun betekenis voor de uiteindelijke consument dan wel de veronderstelde inkomenselasticiteit van de door de consument uitgeoefende vraag zullen daarvoor bepalend moeten zijn. Niettemin stelt de Commissie, dat de b.t.w. op goederen en diensten bestemd voor onbelaste of vrijgestelde goederen (behalve in geval van uitvoer) niet voor aftrek door een ondernemer in aanmerking komen. Dit is mijns inziens in strijd met het karakter van een verbruiksbelasting; door de in de voorafgaande fasen betaalde omzetbelasting niet terug te geven, is de vrijstelling van het betreffende goed niet volledig. Een van de bezwaren, aan het cascdestelsel verbonden, is juist die onvolledigheid van vrijstellingen, omdat de in de inkooprijzen van grond- en hulpstoffen en duurzame produktiemiddelen begrepen belasting niet wordt teruggegeven. Aan dat bezwaar kan niet tegemoet gekomen worden tengevolge van de omstandigheid dat de belasting in de voorafgaande fasen niet kan worden vastgesteld. Bij een b.t.w. is de „voorbelasting” nauwkeurig bekend, het ligt daarom naar mijn mening voor de hand, de vrijstellingen integraal te doen zijn, door aftrek van b.t.w.

---

49. Het onderscheid tussen fysieke en financiële aftrekposten is m.i. geheel overbodig, vooral omdat de in investeringsgoederen begrepen belasting óók ineens mag worden afgetrokken. Investeringsgoederen zijn immers evenzeer fysieke goederen als grond- en hulpstoffen!

50. Document IV COM (64) 190, uitgegeven te Brussel, 9 juni 1964.

51. Document IV COM (64) 191, uitgegeven te Brussel, 3 juni 1964.

Zie ook fiscale tijdingen van het Internationaal Belasting Documentatiebureau no. 242, d.d. 5 augustus 1964.



toe te staan, óók op goederen en diensten bestemd voor onbelaste of vrijgestelde goederen.<sup>52</sup>

De uitvoering van de wet zou daardoor bovendien belangrijk worden vereenvoudigd. Vooral met betrekking tot duurzame produktiemiddelen leidt de regel: „geen teruggaaf voor zover het goed wordt aangewend voor onbelaste goederen” tot complicaties. De Commissie stelt voor, de verhouding tussen de aanwending voor belaste en voor vrijgestelde goederen in de periode van aanschaffing van het produktiemiddel bepalend te doen zijn voor de vraag, welk deel van de in de aankoop prijs begrepen b.t.w. gerestitueerd wordt. Onvermijdelijk is echter, dat „onder bepaalde omstandigheden” correctie in de volgende jaren mogelijk is.

Ook administratieve maatregelen, gericht op het splitsen van de verbruikte grondstoffen voor belaste produkten enerzijds en voor vrijgestelde produkten anderzijds, zijn mijns inziens niet nodig. Men kan bijvoorbeeld volstaan met het geven van een vrijstelling aan bakkers voor het door hen verkochte brood en het heffen van omzetbelasting — desgewenst naar een verhoogd tarief — over de omzet van gebak; een en ander met behoud van hun recht op aftrek ten aanzien van verbruikte grondstoffen en met betrekking tot de investeringsgoederen. Wanneer de aftrek van „voorbelaasting” maar consequent wordt gehandhaafd, is de laatste fase beslissend voor de uiteindelijk op de goederen drukkende omzetbelasting.

Vrijstellingen en verhoogde tarieven in voorafgaande fasen hebben in dat geval geen zin. Doordat de afnemer van vrijgestelde goederen, wanneer hij zelf een belastingplichtig ondernemer is, geen aftrekmogelijkheid heeft, wordt het effect van de vrijstelling in de volgende fase weer „ingehaald”. Dergelijke vrijstellingen kunnen zelfs een verzwaring van de uiteindelijke belastingdruk met zich meebrengen. Wanneer bijvoorbeeld vervoerondernemers zouden worden vrijgesteld, betekent dat voor de ondernemers, die van de vervoerdiensten gebruik maken, dat zij géén aftrek genieten i.v.m. de daarvoor betaalde bedragen. In de prijs van het vervoer is echter niettemin omzetbelasting begrepen, omdat de vervoeronderneming géén restitutie heeft genoten van de omzetbelasting, begrepen in de prijs van zijn vervoermiddelen en de door hem verbruikte materialen.<sup>53</sup>

In een omzetbelasting, waaraan het karakter van verbruiksbelasting wordt toegekend, passen echter geen subjectieve vrijstellingen (d.w.z. vrijstellingen anders dan naar de aard van de goederen), zodat de technische moeilijkheden die deze vrijstellingen met zich zouden meebrengen, ook niet als een bezwaar

---

52. Een partiële objectieve vrijstelling kan eenvoudiger en nauwkeuriger worden gerealiseerd, door over een bepaald consumptie-eindgoed belasting te heffen naar een verlaagd tarief met behoud van het recht op volledige aftrek van de voorbelaasting. Ook dan is toerekening van de inkopen aan bepaalde geproduceerde artikelen immers niet nodig, terwijl zonder meer duidelijk is, aan welk tarief het betreffende goed is onderworpen. De hoogte van de voorbelaasting is ook dan niet van belang.

53. Vgl. J. Reugebrink, t.a.p. blz. 57 e.v.

behoeven te worden gezien. Voor zover niettemin subjectieve vrijstellingen noodzakelijk worden geacht (landbouw, banken en kredietinstellingen) zou een forfaitaire aftrek voor de vrijgestelde bedragen een oplossing kunnen bieden.

In het kader van de voorgestelde verbruiksbelasting adviseert de Europese Commissie mijns inziens terecht aftrek van de over de duurzame produktiemiddelen betaalde b.t.w. in de periode dat het goed verkregen werd. Een aftrek „pro rata temporis” met betrekking tot de investeringsgoederen past niet in een verbruiksbelasting. Daardoor zouden immers belangrijke bedragen aan omzetbelasting door de ondernemers worden voorgeschoten. Bij aanschaffing van de investeringsgoederen zou de ondernemer belasting betalen, die hij eerst in de loop der jaren zou terugontvangen. Dat dit voorschieten een reële last voor de ondernemer betekent, — een last, die hem niet wordt gerestitueerd —, blijkt wel uit het feit, dat in het Duitse ontwerp voor een belasting over de toegevoegde waarde, waarin wél van aftrek over de afschrijvingen en niet over de aanschaffingen werd uitgegaan, in verband daarmee ook zelf-gefabriceerde produktiemiddelen in de heffing zijn betrokken. Zonder deze integratieheffing zouden immers de ondernemers, die hun produktiemiddelen zelf produceren, van de „last van het voorschieten” zijn bevrijd en dientengevolge in een bevoorrechte concurrentiepositie komen te verkeren. Aangezien de belasting niet met rente wordt terugbetaald, heeft de vertraagde restitutie een cumulatief effect, waardoor de concurrentieverhouding tussen kapitaalsintensieve en arbeidsintensieve bedrijven zou worden verstoord.

Aan het vrijstellen van de detailhandel zijn, bij toepassing van de techniek van de b.t.w., naar de mening van *Reugebrink* verschillende bezwaren verbonden.<sup>54</sup> Ook het gewijzigde ontwerp-richtlijn van de Europese Commissie gaat ervan uit dat de belasting in beginsel de kleinhandelsfase zal dienen te omvatten, hoewel het toegestaan zal zijn, daarvoor een andere regeling te treffen.

Een vrijstelling voor de detailhandel zal immers geen betrekking kunnen hebben op de goederen die een detaillist (min of meer incidenteel) aan andere ondernemers levert of op leveringen van door de detaillist (ambachtelijk) zelf gefabriceerde goederen. Een ondernemer, die goederen ten behoeve van een onderneming betreft bij een detaillist, zal immers zijn recht op aftrek met betrekking tot die inkopen niet willen missen. Dat aftrekrecht zou niet alleen de belasting over de toegevoegde waarde van de detaillist betreffen maar ook de in diens inkoop prijs begrepen belasting. Een vrijstelling voor de detaillist zou daarom voor hem een belangrijk nadeel met zich meebrengen: hij zou waarschijnlijk zijn afnemers onder de belastingplichtige ondernemers verliezen.

Wanneer de detaillist daarom voor een gedeelte van zijn leveringen toch

---

54. *J. Reugebrink*, t.a.p. blzz. 62 en 63.



nog belastingplichtig blijft, zullen hem naar de mening van *Reugebrink* vér gaande administratieve verplichtingen moeten worden opgelegd. Hij zal immers ook zijn inkopen moeten splitsen in inkopen ten behoeve van zijn belaste omzet en inkopen die op de vrijgestelde omzet betrekking hebben. Naar mijn mening kan aan dit bezwaar echter tegemoet gekomen worden door de toegevoegde waarde van de detaillist te fixeren op een bepaald percentage van zijn verkoopprijs. Bij het in Nederland bestaande cascadestelsel is de winstmarge voor de detaillist in feite op 20 % gefixeerd. Een fabrikant betaalt immers thans bij levering rechtstreeks aan particulieren 4 % omzetbelasting in plaats van het normale tarief van 5 %. Wanneer de verkoopprijs voor de fabrikant aan niet-particulieren 80 % bedraagt van de consumentenprijs, dan komen deze tarieven op hetzelfde neer.

Een tweede bezwaar van *Reugebrink* is, dat de groothandel door vrijstelling van de detaillist zou worden uitgeschakeld. De detaillist, die rechtstreeks bij de fabrikant koopt, bespaart immers de omzetbelasting over de toegevoegde waarde van de groothandelaar. Naar mijn mening is dat niet juist: wanneer de detaillist bij de fabrikant rechtstreeks kan kopen tegen dezelfde prijzen als de groothandel (zoals *Reugebrink* veronderstelt) dan zal de groothandel worden uitgeschakeld omdat zij in economische zin geen „waarde toevoegt”, niet omdat over die toegevoegde waarde omzetbelasting verschuldigd is.

De bezwaren tegen vrijstelling van de detailhandel zullen bij een groot-handelsbelasting met partiële betalingen in het algemeen dan ook niet groter zijn dan bij een cumulatieve omzetbelasting. En deze vrijstelling wordt bij het thans in Nederland bestaande cumulatieve systeem vrijwel algemeen als juist aanvaard.

Een verbruiksbelasting veronderstelt heffing van omzetbelasting bij invoer en restitutie bij uitvoer (bestemmingsprincipe). Ook dit is bij een b.t.w. met aftrek van voorbelasting gemakkelijk te realiseren. Wanneer wordt bepaald, dat alleen de binnenlandse belasting in mindering mag worden gebracht, dan komt de heffing bij invoer neer op een in de belasting betrekken van de gehele omzet van de importeur, zonder dat hij over zijn in het buitenland gedane inkopen restitutie ontvangt. Ten behoeve van de restitutie bij uitvoer kan volstaan worden met een vrijstellen van de uitvoertransactie zelf met behoud van het aftrekrecht voor alle inkopen. Daardoor wordt immers de voorbelasting op het geëxporteerde goed integraal gerestitueerd.

#### *f. Conclusie*

Een omzetbelasting, waaraan het karakter van verbruiksbelasting wordt toegekend, zal naar mijn mening bij voorkeur geheven dienen te worden als een groothandelsbelasting, al dan niet gecombineerd met de methode van partiële betalingen (b.t.w.). In het laatste geval dient geopteerd te worden voor aftrek van voorbelasting, terwijl de belastingaftrek over investeringsgoederen

niet „pro rata temporis” zou dienen te geschieden maar voor het gehele bedrag ineens zou moeten worden toegelaten.

Alleen objectieve vrijstellingen en tariefdifferentiaties passen in het systeem. Zij behoeven geen belastingtechnische complicaties met zich mee te brengen, mits toegepast in de laatstbelaste fase.

Ook aan vrijstelling van de detailhandel zijn geen doorslaggevende bezwaren verbonden, terwijl restitutie bij uitvoer en heffing bij invoer vrij gemakkelijk en tot de juiste bedragen kan worden gerealiseerd.

De overdracht wordt door het al of niet toepassen van de b.t.w.-techniek waarschijnlijk vrijwel niet beïnvloed.



## IV. Omzetbelastingen als produktiebelasting

### Overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven

In de private sector van het economisch leven is de prijs van de produkten in vergelijking met de prijzen van de daarvoor benodigde produktiemiddelen bepalend voor de economische produktiemogelijkheden en daarmee voor de richting, waarin de produktiemiddelen zullen worden aangewend.<sup>1</sup> Voor zover men ervan kan uitgaan, dat in de prijs die de consument bereid is voor een goed te betalen, de betekenis van dat goed voor zijn materiële welvaart op adequate wijze tot uitdrukking komt, bewerkt het prijsmechanisme een optimale aanwending van alle produktiemiddelen.

Voor de door de overheid geproduceerde goederen is het prijsmechanisme van weinig betekenis, omdat de overheid voor die goederen meestal geen prijs in rekening brengt; en zelfs wanneer een prijs wordt gevraagd, is deze vrijwel nooit tot stand gekomen uit de wisselwerking van de subjectieve waardering van het goed door de consument (de vraag) en de kosten van de voor de produktie benodigde produktiemiddelen (het aanbod).<sup>2</sup>

Niet alle door de overheid ter beschikking gestelde goederen en diensten zijn overigens rechtstreeks gericht op bevrediging van de behoeften van consumenten. Vele „overheidsprodukten” zijn in wezen produktiemiddelen voor particuliere ondernemingen. Daar deze produktiemiddelen niet tegen een prijs ter beschikking worden gesteld, omvat de kostprijs van de produkten van de particuliere ondernemingen maatschappelijk gezien niet alle kosten. Een deel van de kosten wordt immers door de overheid uit belastingopbrengst gefinancierd; de belastingbetaler betaalt derhalve in de vorm van belasting niet alleen de door de overheid ter beschikking gestelde „consumptiegoederen”, maar ook een deel van de kosten, verbonden aan de produktieve activiteit van de particuliere ondernemingen.

Reeds in 1933 maakte *Tekenbroek* in zijn pre-advies voor de Vereniging voor Belastingwetenschap over de Couponbelasting<sup>3</sup> in dit verband onder-

1. Vgl. *prof. dr. M. J. H. Cobbenhagen*: „Beschouwingen over de prijs”, *Economie*, april 1936 en „De prijs, instrument of regulator?” *Economie*, januari 1941.

2. *Prof. Lello Cangemi* geeft in zijn „Sur la Classification des prix en économie financière” (*Finances Publiques* 1950-1) een systematisch overzicht van de door de overheid in rekening gebrachte prijzen. Hij onderscheidt private prijzen, kwasi-private prijzen, publieke prijzen, sociale prijzen en politieke prijzen. De werking van het prijsmechanisme in de hier bedoelde zin is alleen aanwezig, als de overheid onder dezelfde voorwaarden als particuliere ondernemers aan het maatschappelijk verkeer deelneemt en private prijzen in rekening brengt.

3. Geschrift no. 24 van de genoemde vereniging.

scheid tussen produktieve en consumptieve overheidsuitgaven. Tot de produktieve uitgaven van de overheid rekende hij dié, welke aan de produktie van andere goederen dienstbaar zijn; uitgaven, die rechtstreeks zijn gericht op de behoeftenbevrediging van de consument, noemde hij consumptieve uitgaven.<sup>4</sup>

Terecht wees *Tekenbroek* erop, dat de hierbedoelde splitsing van de overheidsuitgaven „zeer lastig” is. Sommige uitgaven zijn uitsluitend gericht op de belangen van het bedrijfsleven, met betrekking tot andere uitgaven is het duidelijk, dat het bedrijfsleven als zodanig er niet van zal profiteren. Een groot gedeelte van de overheidsuitgaven heeft echter min of meer een gemengd karakter. Dit is bijvoorbeeld het geval met de uitgaven voor onderwijs. Het bedrijfsleven heeft behoefte aan geschoold personeel; niet alleen de zuivere vakopleiding, maar iedere vorm van onderwijs, door de werknemer genoten, heeft betekenis voor de onderneming. Anderzijds heeft echter ook iedere vorm van onderwijs betekenis voor de genietter persoonlijk, zodat „onderwijs” zeker gedeeltelijk consumptiegoed is.

De moeilijkheden, aan het maken van een exacte splitsing verbonden, kunnen naar mijn mening zeker niet leiden tot de conclusie, dat aan deze onderscheiding iedere betekenis moet worden onzegd. Een feit is het, dat een deel van de overheidsuitgaven ten goede komt aan het bedrijfsleven en dat dit consequenties heeft voor de kostprijs van de in de private ondernemingen geproduceerde goederen.

Meer recent vestigde *dr. Maria-Dolores Schulte* de aandacht op het verband tussen het belasten van de inkomensvorming en de inkomensbesteding enerzijds en de staatsuitgaven ten gunste van de producenten en ten gunste van de consumenten anderzijds.<sup>5</sup> „Die Zusammenhänge”, aldus deze schrijfter, „stellen die Regierungen vor das schwierige Problem zu klären, in welchem Verhältnis die mannigfaltigen Staatsausgaben, deren endgültige Auswirkungen sich zuweilen erst nach Jahren einstellen (z.B. bei Ausgaben für Unterricht und Erziehung), die Produktionsvoraussetzungen verbessern oder das Konsumniveau erhöhen. Dies Problem gleicht der Quadratur des Zirkels. In der wirtschaftlichen Wirklichkeit genügt es jedoch, wenn die Äquivalenz von produktiven Staatsausgaben und Einkommensentstehungssteuern einerseits und konsumtiven Staatsausgaben und Einkommensverwendungssteuern anderseits näherungsweise verwirklicht ist”.<sup>6</sup>

4. In een bespreking van dit pre-advies in het Weekblad voor de Directe Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen d.d. 30 september 1933, attendeerde *Smeets* terecht op de onjuistheid van deze terminologie. Het gaat niet om produktieve en consumptieve uitgaven maar om uitgaven voor produktieve en consumptieve goederen. In de terminologie van *Tekenbroek* zouden de bedrijfsuitgaven van de winkelier tot de consumptieve uitgaven gerekend moeten worden!

5. *Dr. Maria-Dolores Schulte*: „Die wirtschaftspolitischen Grundlagen des Bestimmungsland- und des Ursprungslandprinzips”. Rapport, uitgereikt op het congres van het Institut International de Finances Publiques te Luxemburg (1963), blzz. 26 e.v.

6. T.a.p. blz. 27/28.



De ondernemers baseren hun beslissingen op een vergelijking tussen de verwachte opbrengst en de kosten, die zij daarvoor dienen te maken. Indien de elementen van deze vergelijking niet samenvallen met hetgeen maatschappelijk als opbrengst resp. als kosten moet worden beschouwd, ontstaat de mogelijkheid dat de individuele ondernemer beslissingen neemt, die voor de gemeenschap als geheel onjuist zijn. Het prijsmechanisme is gedeeltelijk uitgeschakeld.<sup>7</sup>

Niet in alle omstandigheden zal de onbelemmerde werking van het prijsmechanisme overigens tot optimale resultaten leiden. In vele gevallen zal de overheid terecht corrigerend optreden; met betrekking tot de overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven is echter sprake van een gedeeltelijk uitschakelen van het prijsmechanisme, zonder dat het als een gemotiveerde, doelbewuste correctie van overheidswege gezien kan worden.

De produktieve overheidsuitgaven zijn volgens *Tekenbroek* in zijn hierboven genoemde pre-advies in wezen indirecte produktiekosten, die vergeleken kunnen worden met de indirecte kosten binnen de onderneming. Ten behoeve van de kostprijsberekening zullen binnen de onderneming de indirecte kosten dienen te worden toegerekend aan de afzonderlijke produkten. Voor zover geen aanwijsbaar causaal verband tussen bepaalde indirecte kosten (directie- en secretariaat bijvoorbeeld) en de afzonderlijke produkten aanwezig is, zal met een meer algemene omslagbasis genoeg moeten worden genomen. Het ontbreken van een dergelijk causaal verband zal er echter niet toe mogen leiden, deze kosten voor het bepalen van de kostprijs nu maar geheel buiten beschouwing te laten.

De gedachtengang van *Tekenbroek* leidde hem tot het voorstel de produktieve overheidskosten over de ondernemingen te verdelen door middel van een stelsel van zakelijke opbrengstbelastingen. Een omzetbelasting wees hij, voornamelijk op grond van de cumulatieve werking van een dergelijke belasting, van de hand. Over alle netto-geldopbrengsten, die verkregen worden door het deelnemen aan de produktie, zou een dergelijke opbrengstbelasting moeten worden geheven, onverschillig aan wie die opbrengsten opkomen.

Deze netto-geldopbrengsten zijn, te zamen met de betaalde belastingen, nagenoeg gelijk aan de in de onderneming geproduceerde waarden, zoals hierna<sup>8</sup> nog nader zal worden uiteengezet. Ik deel de mening van *Roeloffs* dan ook niet, wanneer het hem voorkomt dat „*Tekenbroek* in 1945 zijn

7. Als de kostprijzen van alle goederen relatief evenveel te laag zijn, doordat de overheidsprestaties ten behoeve van het bedrijfsleven niet aan de ondernemingen in rekening worden gebracht, blijven de kostprijsverhoudingen en daarmee de onderlinge concurrentieverhoudingen ongewijzigd. Voor de betreffende overheidsuitgaven zullen echter in ieder geval middelen moeten worden onttrokken; voor zover de lastenverdeling, die daarvan het gevolg is, afwijkt van een verdeling naar het profijt, ontstaat daardoor in dat geval niettemin een verstoring van het prijsmechanisme. Bovendien worden de internationale concurrentieverhoudingen door te lage micro-economische kostprijzen beïnvloed.

8. Zie blzz. 95 e.v.

vroegere opvatting heeft laten varen, toen hij, de werkzaamheden van de Staat vergelijkende met een groot concern, met fabrieken in verschillende plaatsen van het land, ten aanzien van de overheidskosten (overheadkosten? N.) van dat concern schreef: Ik kan mij voorstellen, dat men een juiste omslagbasis daarvoor acht te zijn, de waarde van hetgeen die fabrieken hebben geproduceerd, dus de omzet der fabrieken, dan wel de waarde van het kapitaal dat in elk dier fabrieken is geïnvesteerd.”<sup>9</sup> De waarde van hetgeen door een onderneming is geproduceerd komt immers tot uitdrukking in de som van de netto-geldopbrengsten, veel beter zelfs dan in de omzet of in het geïnvesteerde kapitaal. Ook *Smeets* wijst erop, „dat de overheid zich vele uitgaven getroost, welke in het bijzonder aan het bedrijfsleven ten goede komen.” Deze uitgaven zijn naar zijn mening als het ware „algemene kosten” voor de ondernemers. Teneinde deze over de ondernemingen om te slaan, beveelt hij een algemene omzetbelasting aan. Voor zover het algemeen economisch en/of sociaal beleid van de regering zich tegen de kostprijsverhogende werking zou verzetten, kan hij zich ook wel verenigen met een gedeeltelijke dekking van deze uitgaven uit zakelijke belastingen op overschotten, zoals bijv. de ondernemingsbelasting. Een stelsel van zakelijke opbrengstbelastingen, zoals door Tekenbroek aanbevolen, wijst hij echter van de hand.<sup>10</sup>

In het hierna volgende meen ik te kunnen aantonen, dat een niet-cumulatieve omzetbelasting, waaraan in beginsel toch alle ondernemingen onderworpen zijn, een belasting over de toegevoegde waarde derhalve, wat het economisch effect betreft weinig van een stelsel van zakelijke opbrengstbelastingen met gelijke tarieven voor alle opbrengsten afwijkt.

### **De toerekening van de overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven**

Binnen de bedrijfshuishouding zal ten behoeve van de kostprijsberekening gezocht worden naar de sleutels voor de verdeling van de indirecte kosten. In die sleutels zal de bedrijfseconoom trachten zoveel mogelijk het causale verband tussen de betreffende kosten en de afzonderlijke produkten tot uitdrukking te brengen. Huisvestingskosten bijvoorbeeld zullen worden verdeeld via een bedrag per m<sup>2</sup> produktieruimte, indirecte verkoopkosten in verhouding tot de omzet of het aantal uitgevoerde orders. Is een meer nauwkeurige verdelingsmaatstaf niet beschikbaar of is het hanteren van een theoretisch juiste verdeelsleutel niet praktisch uitvoerbaar, dan zal een meer algemene maatstaf worden gebruikt. De kosten zullen dan worden verdeeld

---

9. Geschrift no. 56 van de Vereniging voor Belastingwetenschappen, blz. 21; geciteerd door *dr. L. Roeloffs*: Dubbele Belastingheffing van Dividenden” (1964), noot 3 op blz. 61.

10. Zie *prof. dr. M. J. H. Smeets*: „De ontwikkeling van de inkomstenbelasting”, inaugurele rede Tilburg 1946, blz. 6.



in verhouding tot de totale directe kosten of de omzet.

Ook de overheid zal soms het causale verband tussen bepaalde uitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven en bepaalde produktieve functies tot uitdrukking kunnen brengen. Zo kunnen de kosten voor het aanleggen van wegen door middel van een wegenbelasting omgeslagen worden. Met betrekking tot het onderhoud van wegen daarentegen is het causale verband tussen de kosten en het verbruik van benzine en dieselolie wellicht nauwkeuriger, zodat hier een omslag via een heffing op deze brandstoffen de voorkeur verdient. De uitgaven voor de aanleg van wegen zijn immers tot op zekere hoogte recht evenredig aan het aantal in gebruik zijnde auto's en voor iedere auto wordt, ongeacht het aantal gereden kilometers, wegenbelasting voldaan. Voor de onderhoudskosten zijn het aantal gereden kilometers en het gewicht van de auto's van belang, beide elementen komen in het brandstofverbruik tot uitdrukking. Een heffing naar rato van het brandstofverbruik benadert dus een juiste verdeling van de onderhoudskosten.

Voor de meeste overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven is een dergelijk causaal verband niet aanwezig of niet geschikt als maatstaf voor een omslag van die kosten door middel van belastingheffing. Er zal derhalve genoeg moeten worden genomen met een meer algemene omslagbasis; niettemin dient ook in die omslagbasis zo nauwkeurig mogelijk<sup>11</sup> de betekenis van de overheidsprestaties voor de afzonderlijke ondernemingen tot uitdrukking te komen.

Een verdeling van de kosten naar de omvang van de ondernemingen komt in die omstandigheden naar mijn mening het meest in aanmerking. De veronderstelling, dat de betekenis van de overheidsprestaties voor de afzonderlijke ondernemingen met de omvang van die ondernemingen correleert, kan immers niet onredelijk worden geacht, zolang een nauwkeuriger causaal verband tussen kosten en profijt ontbreekt. Voor zover de omzet geacht kan worden een hanteerbare maatstaf te zijn voor de omvang van de onderneming, is derhalve een omzetbelasting als middel om de kosten van de overheidsprestaties ten behoeve van het bedrijfsleven aan de ondernemingen in rekening te brengen, het meest geschikt.

Ook *Smeets*<sup>12</sup> komt reeds in zijn bespreking van het hierboven genoemde pre-advies van *Tekenbroek* tot de conclusie, dat de consequentie van het aanvaarden van de „bijdrage-gedachte” voor de overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven een omzetbelasting zou zijn, en niet, zoals *Tekenbroek* voorstelt, een stelsel van zakelijke opbrengstbelastingen. Een conclusie, die hij in zijn inaugurele rede in 1946 nog eens herhaalde, zoals hiervoor reeds werd opgemerkt. „Maar”, aldus *Smeets* „een dergelijke om-

---

11. Zo nauwkeurig mogelijk, dat wil in dit verband zeggen zo nauwkeurig als de praktische uitvoerbaarheid, rekening houdend met de perceptiekosten, toelaat.

12. Prof. dr. M. J. H. *Smeets*: Weekblad voor de Directe Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen, 7 oktober 1933.

zetbelasting heeft zoveel nadelen, dat deze door een eventuele verdediging op andere gronden moeilijk zouden kunnen worden op zijde gezet."

De door *Smeets* gesignaleerde nadelen houden verband met de cumulatieve werking van een omzetbelasting, waarin *alle* ondernemingen en dus ook alle fasen van het produktie- en distributieproces zouden worden betrokken.<sup>13</sup> De kostprijsverhoging, die een dergelijke belasting voor de consumptiegoederen ten gevolge zou hebben, zou volkomen willekeurig zijn en geheel afhankelijk van het aantal zelfstandige ondernemingen tussen de eerste producent en de uiteindelijke consument.

De omvang van een onderneming kan echter niet worden gemeten aan de omzet zonder meer. De belangrijkste bezwaren tegen het hanteren van de omzet als maatstaf voor de omvang van de onderneming zijn de volgende:

a. Naarmate de goederen de uiteindelijke consument naderen, zal de waarde van het goed per eenheid toenemen. Dat impliceert echter niet, dat nu ook voor het bereiken van dezelfde geldomzet (d.w.z. voor een geringere omzet, uitgedrukt in produkteenheden) een onderneming van dezelfde omvang nodig zal zijn.

b. Naarmate de van andere ondernemingen betrokken goederen in verhouding tot de omzet van meer betekenis zijn, zal de omvang van de onderneming bij gelijke omzet in feite geringer zijn. Een vergelijking tussen een dienstenverlenende onderneming die bemiddeling verleent bij het tot stand komen van overeenkomsten tot het leveren van goederen en een groothandelaar die dezelfde goederen levert is in dit verband illustratief. De „omzet” van de eerstgenoemde ondernemer bestaat uit de door hem genoten provisie, voor de groothandelaar is het de opbrengst van de geleverde goederen.

c. Kapitaalintensieve ondernemingen zijn bij gelijke omzet in feite kleiner dan arbeidsintensieve ondernemingen.

Geïntegreerde ondernemingen, d.w.z. ondernemingen waarin een aantal opeenvolgende fasen van het produktie- en distributieproces zijn ondergebracht, zijn groter dan gespecialiseerde ondernemingen met een gelijke omzet.

Aan deze bezwaren kan naar mijn mening tegemoet worden gekomen, door niet de omzet maar de toegevoegde waarde als maatstaf voor de omvang van de onderneming te hanteren.<sup>14</sup> De omzet geeft de waarde aan van de goederen, die de onderneming verlaten; aan de produktie van die goederen werd door vele andere ondernemingen meegewerkt, zodat in de omzet de produktieve activiteit van al die ondernemingen te zamen, geheel of gedeeltelijk tot uitdrukking komt. Brengt men op de omzet de bedragen in mindering,

13. De wet op de omzetbelasting 1933, waarvan het ontwerp tijdens de bespreking van het pre-advies van *Tekenbroek* in behandeling was, betrok alleen de levering van goederen door fabrikanten in de omzetbelasting, terwijl de levering van grondstoffen e.d. was vrijgesteld.

14. Vgl. blzz. 81-86.



betaald voor de van andere ondernemingen betrokken goederen, (d.w.z. de in geld uitgedrukte omvang van de produktieve activiteit van die andere ondernemingen ten behoeve van de door deze onderneming geproduceerde goederen), dan resteert de in geld uitgedrukte omvang van de produktieve activiteit van de onderneming zelf, de toegevoegde waarde.

De toegevoegde waarde als maatstaf voor de heffing van omzetbelasting voorkomt tevens grotendeels de cumulatieve werking, die voor *Tekenbroek* en *Smeets* destijds aanleiding was, een omzetbelasting als verdeelsleutel van de door de overheid gemaakte produktiekosten van de hand te wijzen.

Een als produktiebelasting bedoelde b.t.w. zal overigens aan andere eisen moeten voldoen, dan een groothandelsbelasting met partiële betalingen, die als verbruiksbelasting is bedoeld.<sup>15</sup> In beginsel zullen immers *alle* ondernemingen in een produktiebelasting moeten worden betrokken; bovendien zal hier een subjectieve benadering, een acceptabele verdeling van de belastingdruk over de belastingplichtige ondernemers, op de voorgrond dienen te staan, terwijl bij een verbruiksbelasting de verdeling van de belastingdruk over de goederen allereerst van belang is.<sup>16</sup> De concrete verschillen, waartoe dit verschillende uitgangspunt leidt, zullen in één der volgende paragrafen nader worden uitgewerkt.

Een energiebelasting moet als produktiebelasting mijns inziens van de hand worden gewezen, omdat op die wijze geen acceptabele verdeling van de belastingdruk over de belastingplichtige ondernemers wordt verkregen. Een toerekening van de overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven in verhouding tot het verbruik van energie is zonder meer willekeurig. De verbruikte energie is geen maatstaf voor de omvang van een onderneming of voor enige andere grootheid, die geacht kan worden met het profijt van de overheidsuitgaven te correleren.

Niet alleen uit een oogpunt van rechtvaardigheid maar ook met het oog op de economische doelmatigheid dient deze willekeur te worden vermeden. De energieprijzen zouden immers ongemotiveerd hoog worden, waardoor een optimale aanwending, vooral in verband met de mogelijkheid tot substitutie door menselijke arbeidskracht, in gevaar komt. Bovendien zou de kostprijs van alle andere goederen, zoals die door de ondernemers zouden worden berekend, afwijken van de macro-economisch juiste kostprijs, behalve wanneer het verbruik van energie door een onderneming van een zodanige omvang is, dat de in de energiekostprijs begrepen belasting een adequate vergoeding kan worden geacht voor het profijt van de overheidsprestaties. Een dergelijke overeenstemming kán natuurlijk voorkomen, maar is dan niet meer dan toevallig. In alle gevallen, waarin zich die toevalligheid niet voordoet, is het produkt van de onderneming ófwel te goedkoop ófwel te duur in verhouding

---

15. Vgl. blzz. 81-86.

16. Vgl. *J. Reugebrink*, t.a.p. blz. 29.

tot de macro-economische kostprijs. Een optimale allocatie van produktiefactoren kan dan niet verkregen worden.

De lage perceptiekosten en de doeltreffende controlemogelijkheden wegen, evenmin als de „geringe pijn” die een energiebelasting, nadat het economisch leven zich er eenmaal op zou hebben ingesteld, zou veroorzaken, niet op tegen de hierboven gesignaleerde nadelen. „Eenvoud” en „willekeur” zijn ten aanzien van de belastingheffing weliswaar niet synoniem, zij gaan echter dikwijls hand in hand. Het inzicht, dat een verdeling van de belastingdruk naar draagkracht niet of slechts zeer beperkt kan worden gerealiseerd, rechtvaardigt niet het andere uiterste: een volkomen willekeurige verdeling.

### Het begrip toegevoegde waarde

In elke onderneming kan de prijs van een produkt geacht worden te zijn samengesteld uit de volgende componenten:

a. De kostprijs van de verbruikte grond- en hulpstoffen en andere door de onderneming verbruikte materialen.

b. Afschrijvingen, d.w.z. de kostprijs van de voor de produktie verbruikte werkeenheden van duurzame produktiemiddelen.

c. De kosten, verbonden aan de door andere ondernemingen verrichte diensten.

d. De lonen en sociale lasten, betaald teneinde over de voor de produktie noodzakelijke arbeidskrachten te kunnen beschikken. De beloning voor de leiding van de onderneming kan als een onderdeel van deze kostenfactor worden beschouwd.

e. De diensten, verricht door niet-ondernemers die hun arbeid niet in dienstbetrekking verrichten en de giften en subsidies, door de onderneming verstrekt.

f. Intrest, teneinde de beschikking te krijgen over de nodige koopkracht ter financiering van duurzame produktiemiddelen, debiteuren en voorraden grond- en hulpstoffen, halffabrikaten en gereed produkt. Huren en pachten zijn gedeeltelijk intrest, gedeeltelijk het equivalent van hetgeen de ondernemer/eigenaar als afschrijvingen (sub b) en onderhoudskosten (sub c) in aanmerking zal moeten nemen.

g. De door de onderneming betaalde belastingen, retributies en bijdragen, wegens bedrijfshandelingen of in verband met de resultaten van de bedrijfsuitoefening.<sup>17</sup>

h. De winst, te weten het verschil tussen de opbrengst van het produkt en de (integrale) produktiekosten, vermeld onder a tot en met g.

---

17. De belastingen, geheven naar het bedrijfsresultaat van de onderneming, kunnen ook als een deel van de winst beschouwd worden, zodat zij ter bepaling van de winst niet als produktiekosten op de opbrengst in mindering zouden moeten worden gebracht. Op dezelfde wijze zouden andere belastingen, als een deel van een van de produktiekosten a t/m f kunnen worden gezien. Voor de analyse van het begrip „toegevoegde waarde” maakt dit geen verschil, zoals uit het hierna volgende zal blijken.



Aan het begrip *toegevoegde waarde* kan men een verschillende inhoud geven, afhankelijk van het doel, waarmee het wordt geïntroduceerd.

Wordt bijvoorbeeld de exploitatie van een bepaalde gepatenteerde machine als belangrijkste bestaansgrond van een onderneming beschouwd, dan kan het zin hebben de toegevoegde waarde, verkregen door de exploitatie van die machine, vast te stellen. Daartoe zou dan de prijs van de produkten verminderd moeten worden met de kosten, verbonden aan de aanwending van de overige produktiefactoren (grond- en hulpstoffen, diensten van andere ondernemingen, lonen en sociale lasten, intrest en belastingen).

Stelt men de verwerking van een bepaalde grondstof centraal, bijvoorbeeld in een veredelingsbedrijf, dan kan als toegevoegde waarde beschouwd worden het verschil tussen de inkoopwaarde van die grondstof en de opbrengst van het produkt.

Gaat het in de onderneming voornamelijk om de aanwending van arbeidskracht, dan is een interpretatie van het begrip toegevoegde waarde als het verschil tussen de opbrengst van de produkten en de produktiekosten met uitzondering van de arbeidskosten, zinvol. In die zin wordt het begrip toegevoegde waarde bijvoorbeeld wel gehanteerd door de leiding van werkplaatsen, ingericht voor niet in het normale productieproces te plaatsen arbeiders.

Als maatstaf voor de *omvang* van de onderneming dient het begrip toegevoegde waarde te worden geïnterpreteerd als het verschil tussen de waarde van het produkt van de onderneming — de verkoopprijs — en de door de onderneming betaalde prijzen voor de produkten van andere ondernemingen. Dat verschil immers is de in geld uitgedrukte waardetoevoeging, ontstaan door de activiteit van de onderneming.

Om belastingtechnische redenen wordt er daarbij fictief van uitgegaan, dat de gehele produktie in ondernemingen is georganiseerd. De produktie, die plaats heeft binnen de consumptiehuishoudingen (volkstuintjes en doe-het-zelf activiteiten bijvoorbeeld) blijven daardoor buiten de belastingheffing. Opgemerkt zou kunnen worden, dat ook deze „producenten” van de overheidsuitgaven profiteren; daar zij echter niet in het maatschappelijk verkeer optreden en hun prestaties niet tegen een prijs aanbieden, heeft dat geen verstoring van het prijsmechanisme ten gevolge.

De produktieve prestaties van niet-ondernemers ten behoeve van ondernemingen worden gezien als onderdeel van de activiteit van die ondernemingen, óók als de betreffende functionarissen slechts op zichzelf staande diensten verlenen en niet bij de onderneming in dienstbetrekking zijn. De aan particulieren betaalde huren en pachten worden, evenals de bijdragen en retributies voor door de overheid bewezen diensten, op grond van dezelfde fictie geacht te behoren tot de door de onderneming gecreëerde waarde.

Ten slotte maken ook de door een onderneming verstrekte giften en subsidies deel uit van haar toegevoegde waarde; zij worden immers door de opbrengst van die produktieve activiteit mogelijk gemaakt.

Als toegevoegde waarde wordt derhalve beschouwd de som van de be-

dragen, hierboven omschreven onder de letters *d t/m h*.<sup>18</sup> Afschrijvingen, grond- en hulpstoffen en diensten van andere ondernemingen zijn voor de betreffende onderneming kostenfactoren doch voor andere ondernemingen opbrengst van de produktie. Zij behoren daarom niet tot het bedrag van de door deze onderneming gecreëerde waarde. Op een geconsolideerde resultatenrekening van alle ondernemingen te zamen zouden deze kosten óók als opbrengsten paraïsseren; maatschappelijk gezien vallen zij derhalve tegen die opbrengsten weg.

Hetgeen als toegevoegde waarde resteert, is tegelijkertijd het inkomen voor allen, die aan de produktie in ondernemingen deelnemen. De lonen en sociale lasten komen aan de eigenaars van de produktiefactor arbeid ten goede en de rente aan de kapitaalverschaffers. De winst zal uiteenvallen in een deel, dat ten goede komt aan de arbeidskrachten (in de vorm van een winstaandeel voor arbeiders en tantiëmist), een deel dat aan de verschaffers van risicodragend kapitaal wordt uitgekeerd in de vorm van dividend en een deel dat ter bevordering van de continuïteit en de groei van de onderneming niet tot uitkering komt.<sup>19</sup>

De belastingen kunnen gedeeltelijk gezien worden als een vergoeding voor de overheidsprestaties ten behoeve van de produktie, gedeeltelijk als een aandeel van de overheid in de opbrengst van de produktieve activiteiten van de andere deelnemers aan het produktieproces.

Het op deze wijze geïnterpreteerde begrip toegevoegde waarde valt derhalve per definitie samen met het bedrag, dat als beloning voor de produktieve prestaties wordt toegekend aan de produktiefactoren arbeid (waaronder ondernemersactiviteit) en kapitaal en hetgeen in de vorm van belastingen aan de overheid moet worden afgedragen.

---

18. Vgl. *prof. dr. M. J. H. Smeets*: „Nederlandse Belastingen in de E.E.G.”, Maandblad voor Belastingrecht, blz. 4:

„De in een onderneming toegevoegde waarde bestaat derhalve uit het totaal van lonen, salarissen, rente, huren, pachten, ten laste van de produktie komende belastingen (bijv. grondbelasting, accijnzen, invoerrechten, ook de bij verkoop te heffen omzetbelasting), de nettowinst (de laatste vóór belastingheffing en verdeling, derhalve met inbegrip van tantièmes, dividenden, reserves en de uit die winst te betalen vennootschaps- of inkomstenbelasting).”

Terecht merkt *Smeets* verder op, dat de toegevoegde waarde niet gelijkgesteld kan worden aan de „brutowinst”. Niet alleen is de „brutowinst” voor industriële of dienstverlenende ondernemingen geen duidelijk omlijnde grootheid; ook in een handelszaak, waarin het begrip wordt gehanteerd als het verschil tussen de opbrengst bij verkoop en de inkopen van de verhandelde goederen, valt het niet samen met het begrip „toegevoegde waarde” in de hier bedoelde zin. *Alle* prestaties van andere ondernemingen dienen immers op de omzet in mindering te worden gebracht, niet alleen de ingekochte goederen. Gebruikte duurzame produktiemiddelen en diensten van andere ondernemingen zal de handelaar ter bepaling van de toegevoegde waarde moeten aftrekken, ter bepaling van de brutowinst niet.

19. Overigens komt ook dit uiteindelijk toe aan de aandeelhouders, behoudens indien de liquidatiewinst gedeeltelijk aan anderen (bijv. aan tantiëmist) moet worden uitgekeerd.



Vandaar, dat een stelsel van zakelijke opbrengstbelastingen, geheven over alle opbrengsten, die aan de eigenaars van de produktiefactoren toevallen, het resultaat van een omzetbelasting over de toegevoegde waarde enigermate benadert.

De belangrijkste verschillen zijn de volgende:

a. De belastingen zelf maken wel deel uit van de toegevoegde waarde doch zullen meestal geen object van een opbrengstbelasting zijn.

b. Opbrengstbelastingen kunnen geheven worden naar verschillende tarieven voor de opbrengst van de verschillende produktiefactoren en behoeven bovendien niet naar proportionele tarieven te worden geheven.<sup>20</sup>

c. De vergoeding voor diensten, door particulieren incidenteel aan de onderneming bewezen, zullen om praktische redenen meestal evenmin in de opbrengstbelastingen betrokken worden, evenmin als giften en subsidies en retributies en bijdragen voor overheidsprestaties. Toch zijn ook dat in feite opbrengsten, die voortvloeien uit de produktieve activiteit binnen de onderneming, delen van de in de onderneming gecreëerde toegevoegde waarde.

Naar aanleiding van het pre-advies van *Tekenbroek* over de couponbelasting signaleerde *Smeets* destijds nog een ander verschil tussen zakelijke opbrengstbelastingen enerzijds en omzetbelastingen anderzijds. Opbrengstbelastingen zijn, aldus *Smeets*, niet verschuldigd in een jaar, waarin een onderneming geen opbrengst heeft. Zij heeft in dat jaar wel geprofiteerd van de overheidsverrichtingen maar zij betaalt er dan niet voor.<sup>21</sup>

Dit bezwaar zou naar de mening van *Smeets* aan een omzetbelasting niet verbonden zijn, omdat omzetbelastingen ook in verliesjaren verschuldigd zijn.<sup>22</sup>

Een stelsel van zakelijke opbrengstbelastingen en een omzetbelasting hebben echter met betrekking tot de resultaten dezelfde consequenties. Opbrengstbelastingen zullen in verliesjaren alleen niet verschuldigd zijn, voor zover de opbrengsten van de resultaten afhankelijk zijn. Over de lonen, de van de winst onafhankelijke rente, de huren en pachten en de vaste beloning voor de ondernemer wordt in ieder geval opbrengstbelasting geheven. Alleen de winst, d.w.z. dat deel van de opbrengsten, dat van de verkregen resultaten afhankelijk is, veroorzaakt fiscale verplichtingen, die met het resultaat van de ondernemingsactiviteit en niet met de omvang van de onderneming samenhangen.

Ook een omzetbelasting zal mede over de winst geheven worden; de winst is immers in de verkoopprijs begrepen. Een verlies ontstaat, wanneer de som

---

20. Vgl. hetgeen hieronder is opgemerkt t.a.v. de door *Kurt Schmidt* voorgestelde belastinghervorming (blzz. 122 e.v.).

21. Zie geschrift no. 26/27 van de Vereniging voor Belastingwetenschap; blz. 16.

22. Zie de bespreking van het pre-advies in het Weekblad voor de Direkte Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen van 7 oktober 1933.

van andere componenten van de verkoopprijs, de verkoopprijs zelf overtreft. Omzetbelasting wordt in dat geval slechts geheven over de verkoopprijs, niet over de (hogere) som van de kostprijscomponenten.<sup>23</sup>

Een belasting naar de toegevoegde waarde is eveneens mede van het resultaat van de produktie afhankelijk. De winst maakt immers deel uit van de totale toegevoegde waarde; de totale toegevoegde waarde is dan ook in dezelfde mate van het resultaat afhankelijk als het totaal van de opbrengsten.

Tot op zekere hoogte is dat ongetwijfeld een bezwaar. De winst kan immers niet zonder meer geacht worden te correleren met de omvang van de onderneming en via die omvang met de betekenis, die de overheidsuitgaven voor die ondernemingen hebben.

Behalve *het resultaat* van de ondernemingsactiviteit is de winst echter óók een onderdeel van de beloning van bepaalde produktiefactoren. Afgezien van de belastingtechnische bezwaren zou men zich kunnen afvragen, of het juist is, het van de winst afhankelijke deel van de beloningen der produktiefactoren fiscaal anders te behandelen. Een winstaandeel, toegekend aan de arbeiders, heeft geheel het karakter van een aanvullende beloning voor hun arbeidsprestaties. Aandeelhouders worden zelfs uitsluitend beloond in de vorm van winstaandelen (dividend en toeneming van de intrinsieke waarde van de aandelen). Ondernemersprestaties zijn veelal slechts „te koop” door middel van relatief belangrijke uitzichten op tantième. In ieder geval zal er tussen de hoogte van het salaris van de directeur en zijn tantièmerechten een zekere wisselwerking bestaan.<sup>24</sup>

Kosten en winst, d.w.z. de uitgaven die gedaan worden om over bepaalde produktieve prestaties te kunnen beschikken en de verdeling van het resultaat van die gezamenlijke prestaties, lopen dooreen. Het is daarom naar mijn mening niet opportuun, bij het bepalen van de toegevoegde waarde een principieel onderscheid te maken.

Tenslotte kan het feit, dat het produktieresultaat een onderdeel is van de maatstaf van heffing bij een omzetbelasting over de toegevoegde waarde, nog gemotiveerd worden met een beroep op het subjectieve belang. Objectief

23. Het is daardoor zelfs denkbaar, dat bij gelijke tarieven in een verliesjaar *minder* omzetbelasting geheven wordt. Een dienstenverlenende onderneming bijv. heeft een omzet van . . . . . f 100 000

en de volgende kosten:	
lonen . . . . .	f 95 000
interest . . . . .	„ 10 000
overige kosten (afschrijvingen, diensten van andere ondernemingen e.d.) . . . . .	„ 5 000
	„ 110 000

verlies . . . . . f 10 000

Omzetbelasting zal geheven worden over f 100 000, opbrengstbelastingen over f 105 000; aangenomen dat er een regeling voor verliescompensatie is, zal voor de naar de winst geheven opbrengstbelasting met de winsten van vorige jaren f 10 000 kunnen worden gecompenseerd.

24. Zie ook blzz. 111 e.v.



correleert de betekenis van de overheidsuitgaven voor de onderneming weliswaar niet met de winst; uit het maken van winst kan wel (mede) worden afgeleid dat de onderneming subjectief belang had bij die uitgaven.<sup>25</sup>

De omvang van de voor de produktie in beslag genomen produktiefactoren kan men naar mijn mening niet anders meten dan aan de hand van de voor de produktiefactoren betaalde bedragen. Die bedragen zijn gedeeltelijk afhankelijk van het resultaat van de produktieve activiteit; een grotere winst komt tot uitdrukking in een hogere prijs voor (risicodragend) kapitaal en/of ondernemersactiviteit. Zou de hogere prijs echter anderzijds niet kunnen worden toegeschreven aan de grotere schaarste van die produktiefactoren?

Dan zou het, ook in de gedachtengang van *Stevens*, juist zijn, de totale beloning voor de produktieve prestaties als heffingsmaatstaf te hanteren.<sup>26</sup>

### Nadere concretisering van een omzetbelasting als produktiebelasting

Als een omzetbelasting als produktiebelasting is bedoeld, wil de overheid de kosten, verbonden aan de overheidsprestaties voor het bedrijfsleven in rekening brengen aan de ondernemingen, die van die overheidsprestaties profiteren. De motivering van een dergelijke verdeling van de belastingdruk behoeft niet primair gezocht te worden in de met betrekking tot overheidsuitgaven nogal reactionair aandoende stelling: „gelijkheid van prestatie en contra-prestatie”. Van veel méér belang is naar mijn mening de economische doelmatigheid: indien de kosten van de overheidsprestaties aan de ondernemingen in rekening worden gebracht, wordt een juiste prijsvorming en daarmee een optimale allocatie van de produktiemiddelen bevorderd.

Belastingheffing in de sfeer van de inkomingsvorming komt zowel in Nederland als in de andere Westeuropese landen, ook afgezien van de omzetbelasting, veelvuldig voor. In Nederland hebben we jarenlang de ondernemingsbelasting gekend en kennen we nog zegel- en registratierechten en grond- en straatbelasting. In Duitsland wordt de Gewerbesteuer geheven, waarvan de Nederlandse ondernemingsbelasting eigenlijk min of meer een kopie was. Ook de belastingen naar het resultaat van ondernemingen zoals de vennootschapsbelasting, dient men mijns inziens te zien als belastingen in verband met de inkomensvorming. Al deze belastingen zouden kunnen worden beschouwd als betalingen door het bedrijfsleven voor de overheidsprestaties in de produktieve sfeer. Er is echter géén sprake van een min of meer systematische toerekening van de overheidsuitgaven aan de afzonderlijke ondernemingen, zodat de prijsvorming wordt beïnvloed en de concurrentieverhoudingen tussen de ondernemingen ten opzichte van de produktiefactoren kunnen worden scheefgetrokken.

25. Vgl. *prof. dr. W. de Langen*: „Grondbeginselen van het Nederlandse Belastingrecht”, blz. 185.

26. Vgl. *prof. dr. Th. A. Stevens*, op blzz. 118 e.v. wordt aan het voorstel van deze auteur nog uitvoerig aandacht besteed.

Een omzetbelasting over de toegevoegde waarde, die als produktiebelasting beschouwd wordt, bedoelt de micro-economische kostprijzen zoveel mogelijk in overeenstemming te brengen met hetgeen macro-economisch tot de produktiekosten moet worden gerekend, door de betreffende overheidsuitgaven systematisch over de ondernemingen te verdelen in verhouding tot het profijt. Het subject van de belasting, de belastingplichtige onderneming, is primair, de maatstaf naar welke de belasting zal worden geheven is secundair. In de terminologie van *Adriani — Van Hoorn* <sup>27</sup> hebben we dus te maken met een subjectieve belasting; dit in tegenstelling tot de als indirecte verbruiksbelasting bedoelde omzetbelasting, die onmiskenbaar tot de objectieve belastingen moet worden gerekend.

#### *a. Vrijstellingen en tariefdifferentiatie*

In concreto vloeit uit het objectieve karakter van een produktiebelasting voort, dat alle ondernemingen in de belasting dienen te worden betrokken, objectieve vrijstellingen (d.w.z. vrijstellingen, die samenhangen met de aard van het produkt) in beginsel onjuist moeten worden geacht en heffing bij invoer en restitutie bij uitvoer evenmin in overeenstemming zijn met het karakter van de heffing.

Noch de fase van het produktie- en distributieproces, noch de aard van het produkt of de uiteindelijke bestemming van de geproduceerde goederen zijn immers van betekenis voor het profijt dat de onderneming van de overheidsprestaties heeft. De overheidsuitgaven komen aan de detaillist evenzeer ten goede als aan de fabrikant van grondstoffen en aan de bakker op dezelfde wijze als aan de juwelier. De ondernemer die produceert voor de export, profiteert in dezelfde mate als degene, die zijn afzetgebied uitsluitend in het binnenland vindt.

Het gaat erom, de kostprijs van alle goederen bij benadering met de kosten van de overheidsprestaties te completeren. Een vrijstelling of een verlaagd tarief voor een bepaalde bedrijfstak of voor een bepaald artikel betekent daarom in feite een overheidssubsidie. Niet alleen relatief, omdat de vrijgestelde goederen goedkoper op de markt kunnen worden gebracht dan niet-vrijgestelde. Maar ook in absolute zin: een deel van de produktiekosten wordt door de overheid gedragen doordat de overheid haar diensten voor die ondernemingen of voor de produktie van die goederen gratis ter beschikking stelt. De door de onderneming berekende kostprijs omvat daardoor niet alle kosten, die voor de produktie werden gemaakt.

Restitutie bij export krijgt in deze zienswijze het karakter van dumping. Voor het vaststellen van de exportprijs wordt dan immers niet uitgegaan van de integrale kostprijs; de exporttransacties kunnen nationaal gezien niettemin voordeel opleveren, omdat de niet-ingecalculerde kosten (de overheidsuit-

---

27. *Adriani — Van Hoorn*: Het Belastingrecht, deel I, tweede druk, blzz. 150 e.v.



gaven ten behoeve van het bedrijfsleven) voor de gemeenschap als geheel niet tot de marginale kosten behoren.<sup>28</sup>

Uiteraard kunnen er gegronde redenen bestaan, om tot het verlenen van overheidssubsidies aan een bepaalde bedrijfstak of aan een bepaalde fase in de bedrijfskolom over te gaan. Ook het toekennen van exportpremies en het heffen van invoerrechten zijn soms alleszins gerechtvaardigd. Met het bovenstaande wil ik geenszins iedere vrijstelling van de hand wijzen terwijl ik evenmin in alle omstandigheden heffing bij invoer en restitutie bij uitvoer onjuist acht.<sup>29</sup> *Dergelijke maatregelen behoeven echter steeds een zelfstandige motivering*; anders dan bij de als verbruiksbelasting bedoelde omzetbelasting vloeien zij niet voort uit de aard van de heffing en zullen zij op de belangen van de belastingplichtige ondernemers gericht zijn.

Het subjectieve karakter van de belasting brengt eveneens met zich mee, dat ook verhoogde tarieven, voor zover daartoe aanleiding bestaat, in beginsel op de aard van de ondernemingen dienen te zijn gebaseerd. Ook deze tariefverschillen moeten met andere woorden subjectief, niet objectief gemotiveerd zijn.

Verhoogde tarieven zouden bijvoorbeeld gewenst kunnen zijn, wanneer bepaalde ondernemingen méér profiteren van de overheidsuitgaven, dan in overeenstemming is met de door hen gecreëerde toegevoegde waarde, bijv. omdat voor een bepaalde groep van ondernemingen bijzondere overheidsuitgaven worden gedaan. Meestal zal dan echter de voorkeur gegeven moeten worden aan afzonderlijke retributies of bijdragen. Gedifferentieerde tarieven zullen daarom uit dien hoofde meestal overbodig zijn.

#### *b. Aftrek van vooromzet of van voorbelasting?*<sup>30</sup>

Aftrek van vooromzet leidt tot hetzelfde resultaat als aftrek van voorbelasting, wanneer alle ondernemingen in de belastingheffing worden betrokken en alle belastingplichtigen hetzelfde tarief betalen. Worden uitzonderingen gemaakt, hetzij ter verfijning van het algemene uitgangspunt, hetzij om belastingtechnische of economische redenen in strijd met het uitgangspunt, dan zal een keuze moeten worden gemaakt.

Voor een verbruiksbelasting ligt aftrek van voorbelasting voor de hand.<sup>31</sup>

28. Voor de individuele ondernemingen behoren deze kosten wél tot de marginale kostprijs, wanneer zij in verhouding tot de toegevoegde waarde aan hen in rekening worden gebracht.

29. Juist omdat zowel objectieve vrijstellingen als heffing van omzetbelasting bij invoer en restitutie bij export in strijd zijn met het beginsel van een omzetbelasting als produktiebelasting, zal het ongetwijfeld in de meeste gevallen de voorkeur verdienen, openlijk subsidies aan een bepaalde bedrijfstak te verlenen, invoerrechten te heffen of exportpremies toe te kennen. Een dergelijke handelwijze heeft het voordeel dat iedereen „kan zien wat er gebeurt”, hetgeen in een democratische staatsvorm van groot belang moet worden geacht.

30. Zie blz. 39.

31. Zie blz. 84.

De consumptiegoederen zijn het object van de belasting, de maatstaf waarmee het verbruik van de consument wordt bepaald. Vrijstellingen en tarief-differentiaties in de voorafgaande fasen van het produktie- en distributie-proces zullen de in de consumentenprijs begrepen omzetbelasting niet mogen verhogen of verlagen. De belasting, die geheven is in de laatste fase, zal dan beslissend zijn voor de op het goed drukkende belasting. In feite is er dus sprake van een heffing in één fase, zij het dat door middel van gefractioneerde betalingen ook in voorafgaande schakels wordt meebetaald.

Bij een produktiebelasting is de belastingplichtige ondernemer primair. Hij zal moeten meebetalen voor de overheidsprestaties, waarvan zijn onderneming profiteert. De omvang van zijn onderneming, zoals die in de toegevoegde waarde tot uitdrukking komt, is heffingsmaatstaf. Met de in de vorige fasen betaalde omzetbelasting heeft een ondernemer, wanneer het gaat om de omvang van zijn onderneming, niets te maken. Vrijstellingen en tariefdifferentiaties in de voorafgaande fasen zullen het door hem verschuldigde bedrag niet mogen beïnvloeden. Aftrek van vooromzet verdient bij een produktiebelasting dan ook de voorkeur.

Zoals aftrek van voorbelasting bijna automatisch het bestemmingslandbeginsel realiseert, — de aftrek behoeft daartoe slechts beperkt te worden tot de binnenlandse belasting, terwijl de export wordt vrijgesteld met behoud van het recht op restitutie van de voorbelasting bij de exporteur — vloeit uit aftrek van vooromzet zonder bijzondere maatregelen toepassing van het oorsprongslandbeginsel voort. Ook de uit het buitenland afkomstige „vooromzet” zal immers op de omzet in mindering worden gebracht, wanneer de toegevoegde waarde het object is van een produktiebelasting. Daarnaast is er voor het vrijstellen van voor het buitenland geproduceerde goederen geen enkele reden: de omvang van een onderneming, zoals die tot uitdrukking komt in de door die onderneming geproduceerde waarde, is niet kleiner, wanneer een deel van haar produkten wordt geëxporteerd.

De veronderstelde samenhang tussen overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven en produktiebelasting rechtvaardigen, zoals wij hiervoor opmerkten, toepassing van het oorsprongslandbeginsel volkomen. De belasting zal moeten worden geheven in het land, waarin de overheid haar bijdrage leverde; alleen in dat geval zijn alle kosten, voor de produktie van het geëxporteerde artikel gemaakt, in de kostprijs begrepen.

Aftrek van vooromzet heeft ten gevolge, dat de objectieve gelijkheid niet volkomen zal worden gerealiseerd. Over hetzelfde consumptiegoed zal niet altijd evenveel belasting zijn betaald; het in totaal in verband met de produktie en distributie van een goed betaalde bedrag is daardoor derhalve enigszins mede afhankelijk van de externe organisatie van produktie en distributie.

Over een goed, dat geproduceerd is met behulp van geïmporteerde machines, zal bijv. in totaal méér omzetbelasting zijn betaald, wanneer het



buitenlandse tarief hoger is dan het tarief in Nederland. Wordt in Nederland de belasting naar een hoger tarief geheven, dan zal over het produkt, waarvoor Nederlandse machines werden gebruikt, meer betaald zijn.

Worden dienstverlenende ondernemingen naar een lager tarief belast, dan heeft aftrek van vooromzet ten gevolge, dat in de prijs van een goed minder omzetbelasting zal zijn begrepen, naarmate de ondernemingen die aan de produktie hebben meegewerkt, meer gebruik hebben gemaakt van de diensten van die ondernemingen. Het daarvoor betaalde bedrag leidt immers in verband met de aftrekmogelijkheid tot een belastingverlaging naar het volledige tarief, terwijl in de prijs van de dienst een lager bedrag begrepen is.

Deze objectieve ongelijkheden kunnen niet als bezwaren tegen de heffing worden aangevoerd. De wetgever streeft bij een produktiebelasting immers niet naar een objectieve gelijkheid, een gelijkmatige verdeling van de belastingdruk over de produkten. Subjectief gelijkmatige verdeling, d.w.z. een gelijkmatige verdeling over de belastingplichtige ondernemingen, heeft men op het oog. Dat wordt slechts bereikt, door iedere belastingplichtige op zichzelf te beschouwen, los van de over de verwerkte goederen reeds betaalde bedragen. De omvang van de belastingplichtige ondernemingen zal moeten worden benaderd, maatstaf daartoe is de toegevoegde waarde.

### c. „Consumption type” of „Income type”?

De toegevoegde waarde kan men wat het moment betreft waarop de prestaties van andere ondernemingen (grond- en hulpstoffen, duurzame produktiemiddelen en diensten) op de omzet in mindering worden gebracht, op twee verschillende manieren berekenen. Enerzijds kan aftrek worden toegelaten in de periode, waarin de inkoop<sup>32</sup> plaatshad, anderzijds kunnen de ten behoeve van deze omzet verbruikte prestaties in mindering worden gebracht.

Shoup<sup>33</sup> noemt de eerste methode, — waarbij dus de inkopen, ook die van duurzame produktiemiddelen, ineens worden afgetrokken — het „consumption type”; wordt het verbruik van goederen in de onderneming op de omzet in mindering gebracht, zodat ten aanzien van duurzame produktiemiddelen alleen de verbruikte werkeenheden, de afschrijvingen, mogen worden afgetrokken, dan is er zijns inziens sprake van het „income type”.

32. Het moment van inkoop zal daarbij op zichzelf ook weer op verschillende wijzen kunnen worden vastgesteld; het moment waarop verplichtingen tegenover andere ondernemingen worden aangegaan, kan beslissend zijn maar ook de feitelijke levering kan doorslaggevend geacht worden. Het is zelfs mogelijk op dit punt het „kasstelsel” te volgen, door het moment van betaling aan de leverancier aan te houden.

Het begrip „inkoop” dient overigens ruim te worden geïnterpreteerd; niet alleen de inkopen van grond- en hulpstoffen maar ook die van duurzame produktiemiddelen en de diensten van andere ondernemingen zullen daaronder moeten worden begrepen.

33. C. Shoup: „Theory and Background of the value-added tax”. Proceedings of the 58. National Conference; Michigan, 1955. Zie M. W. Albers: „Die Suche nach der optimalen Umsatzsteuer-Erfahrungen und Reformvorschläge in der Bundesrepublik Deutschland.” Public Finance, 1961, blz. 246.

Gezien tegen de achtergrond van de verwachte verdeling van de belastingdruk kan de terminologie van *Shoup* gemakkelijk misverstanden doen ontstaan. Het „income type” van de „value added tax” is géén belasting naar het inkomen van de onderneming; lonen, intrest, vergoedingen voor diensten van niet-ondernemers, giften en donaties en door de onderneming betaalde belastingen, behoren immers niet tot het inkomen van de onderneming maar wel tot het object van een b.t.w. volgens het „income type”.

Evenmin behoeft een b.t.w. volgens het „consumption type” een verbruiksbelasting te zijn.<sup>34</sup>

Berekening van de toegevoegde waarde over een bepaalde periode leidt bij toepassing van beide methoden tot hetzelfde resultaat, als de voorraden aan het begin en aan het einde van de periode aan elkaar gelijk zijn, waarbij als voorraden te beschouwen zijn, de nog niet verkochte produkten en de nog niet verbruikte inkopen. Daaronder vallen dus de voorraden gereed produkt en halffabrikaten, de voorraden grond- en hulpstoffen en werkeenheden van duurzame produktiemiddelen en de reeds „ingekochte” nog niet verbruikte diensten van andere ondernemingen. Dit laatste kan bijvoorbeeld voorkomen, wanneer ten behoeve van de technische organisatie gebruik gemaakt werd van de diensten van een organisatiebureau, waarvan ook in de volgende jaren nog profijt te verwachten is. Toeneming van de voorraden gedurende de periode leidt bij het income type tot een hogere toegevoegde waarde; nemen de voorraden gedurende de periode af, dan zal de toegevoegde waarde bij toepassing van het income type lager zijn dan wanneer het consumption type wordt toegepast.

Bij het income type wordt rekening gehouden met de voorraadmutaties; de toegevoegde waarde wordt derhalve berekend op een wijze, analoog aan die welke bij een verantwoorde bepaling van de winst (het inkomen van de onderneming) wordt toegepast. Bij het consumption type worden de voorraadmutaties niet in aanmerking genomen; daarin kan een zekere analogie worden gezien met hetgeen in consumptiehuishoudingen gebruikelijk is. Deze analogie is echter naar mijn mening niet voldoende duidelijk om daarop de door *Shoup* gebruikte terminologie te baseren.

Omdat de inkopen van grond- en hulpstoffen en werkeenheden van duurzame produktiemiddelen bij het consumption type vroeger mogen worden afgetrokken dan bij het income type (de inkopen gaan immers vrijwel steeds aan het verbruik vooraf), wordt de belasting bij het consumption type voor een deel enige tijd later afgedragen. De toegevoegde waarde gedurende de gehele levensduur van de onderneming blijft echter gelijk, zodat beide berekeningswijzen per onderneming uiteindelijk ook tot hetzelfde belastbare bedrag zullen leiden.

Toch is het verschil tussen het consumption type en het income type niet

---

34. Vgl. *prof. dr. M. J. H. Smeets*: „Nederlandse Belastingen in het E.E.G.-verband”. Maandblad voor het Belastingrecht, november 1963.



op één lijn te stellen met het verschil, dat ontstaat door het tijdstip van afdracht aan het einde van de periode waarover de belasting verschuldigd is, al dan niet enige maanden uit te stellen. Voor een groeiende onderneming immers zullen de voorraden en met name de duurzame produktiemiddelen *blijvend* toenemen. Afgezien van gehele of gedeeltelijke liquidatie van de onderneming, is het bij toepassing van het consumption type verkregen „uitstel van betaling” dan niet langer van tijdelijke doch van blijvende aard.

De structurele groei van de totale voorraad produktiemiddelen heeft ten gevolge, dat bij gelijke tarieven de opbrengst van de belasting bij toepassing van het consumption type lager zal zijn dan bij berekening van de toegevoegde waarde volgens het income type. Bij het consumption type zijn de niet verbruikte voorraden grond- en hulpstoffen en werkeenheden van duurzame produktiemiddelen immers niet in de toegevoegde waarde begrepen; het totale belastbare bedrag zal daarom evenveel lager zijn als de totale toename van die voorraden in de betreffende periode.

De toegevoegde waarde, berekend volgens het „income type” is, zoals hiervoor reeds werd opgemerkt, *niet* gelijk aan het inkomen van de onderneming, de winst. Men zou echter wel kunnen stellen, dat de op die wijze berekende toegevoegde waarde gelijk is aan het in de onderneming gevormde inkomen, dat ten goede komt aan allen, die aan de produktieve activiteit van de onderneming deelnemen. De lonen zijn voor de onderneming zelf kosten, voor de werknemers zijn diezelfde lonen echter inkomen, dat gevormd is door produktieve prestaties in de onderneming.

Intrest behoort voor de onderneming op dezelfde wijze tot de kosten, voor de kapitaalverschaffer is het inkomen. Dat inkomen is door hem eveneens verkregen als tegenprestatie voor zijn meewerken aan de produktieve activiteit van de onderneming.

De prestaties van niet-ondernemers ten behoeve van de onderneming worden ook beschouwd als een deelnemen aan de produktieve activiteit van de onderneming zelf; de daarvoor ontvangen beloningen zijn daardoor als vergoedingen te beschouwen voor hun meewerken aan de produktie.

De belastingen worden voldaan uit het in de onderneming gevormde inkomen, ook al kunnen zij niet tot het inkomen van de onderneming gerekend worden. De overheidsprestaties, die daar tegenover staan, behoren in die gedachtengang derhalve tot de ondernemingsactiviteit: de overheid neemt als het ware deel aan de produktie binnen de onderneming.

Een b.t.w. volgens het „income type” belast derhalve het totale inkomen in macro-economische zin: de som van de arbeidslonen, de inkomsten uit vermogen belegd in ondernemingen, de vergoedingen voor diensten van niet-ondernemers en de belastingen. Dat inkomen wordt voor de heffing van deze belasting toegerekend aan de produktiehuishoudingen, *waarin* het is gevormd; daarmee is het uiteraard géén inkomen *van* die ondernemingen.

Een b.t.w. volgens het consumption type houdt met de voorraadmutaties géén rekening. Object van belastingheffing is derhalve het in de onderneming

gevormde inkomen in de bovenbedoelde zin, verminderd met de toeneming van de voorraden c.q. vermeerderd met de afnemning van de voorraden. De voorraadtoeneming is gelijk aan het bedrag waarmee de inkopen het verbruik overtreffen, d.w.z. aan de netto-investeringen in de onderneming.

Macro-economisch belast een b.t.w. volgens het consumption type derhalve het in de onderneming gevormde inkomen (ongeacht aan wie dat inkomen ten goede komt), verminderd met de netto-investeringen in de onderneming. Dat bedrag is gelijk aan de som van alle consumptieve uitgaven, mits men de overheidsuitgaven geheel als consumptieve uitgaven aanmerkt, óók voor zover die uitgaven worden gedaan voor duurzame goederen en derhalve in zekere zin als „investeringen” zouden kunnen worden beschouwd.

Wanneer de b.t.w. wordt gezien als een objectieve verbruiksbelasting, verdient het consumption type de voorkeur.<sup>35</sup> Een produktiebelasting zal echter in beginsel moeten uitgaan van het income type. De omvang van de onderneming immers, die in een produktiebelasting de grondslag voor de belastingheffing is en waarvoor als maatstaf de toegevoegde waarde wordt gehanteerd, is niet kleiner naarmate de netto-investeringen groter zijn. Het is daarom onjuist, de prestaties van andere ondernemingen in mindering te brengen voor zover zij (nog) niet in de onderneming zijn verbruikt. Anderzijds moet de omvang van de onderneming niet groter worden geacht, voor zover het bedrag van het verbruik in een bepaalde periode de inkopen overtreft.

Mutaties in de voorraden gereed produkt, halffabrikaten en grond- en hulpstoffen zijn in dit verband meestal van minder betekenis dan de investeringen in duurzame produktiemiddelen. Ten aanzien van grond- en hulpstoffen zal aftrek van de inkopen in plaats van aftrek van het verbruik in het algemeen slechts leiden tot verschuivingen naar de volgende periode. Om praktische redenen wordt daarom soms de voorkeur gegeven aan het in mindering op de omzet brengen van de ingekochte grond- en hulpstoffen.<sup>36</sup>

In groeiende ondernemingen zal overigens niet alleen het in duurzame produktiemiddelen geïnvesteerde bedrag toenemen. Ook de voorraden grond- en hulpstoffen en gereed produkt stijgen met de omvang van de onderneming. Voor een juiste toepassing van de beginselen, die aan een b.t.w. als produktiebelasting ten grondslag liggen, is het gewenst, ook die voorraadvermeerdering als in de onderneming gecreëerde toegevoegde waarde in aanmerking te nemen. Daarvoor is het niet noodzakelijk de toegevoegde waarde langs directe weg vast te stellen, door van de omzet het verbruik af te trekken, dat blijkens de nacalculatie op die omzet betrekking heeft. Volstaan kan worden met het

35. Vgl. blz. 86.

36. In Frankrijk mogen t.a.v. de grond- en hulpstoffen de inkopen van de voorafgaande periode worden afgetrokken; de fictie, dat het verbruik in een bepaalde periode samenvalt met de inkopen van de voorafgaande periode, is in beginsel uiteraard niet nauwkeuriger dan het gelijkstellen van de inkopen en het verbruik in dezelfde periode.



in mindering brengen van de inkopen in de loop van het jaar; daarnaast kan bijvoorbeeld jaarlijks de toegevoegde waarde worden gecorrigeerd met het bedrag van de voorraadmutaties in de loop van dat jaar. Een toeneming van de voorraad zal dan bij de toegevoegde waarde van de laatste periode geteld moeten worden, een voorraadvermindering zal van die toegevoegde waarde kunnen worden afgetrokken.

De duurzame produktiemiddelen leiden bij een produktiebelasting tot een aftrek pro rata temporis. De problematiek van het vaststellen van de toelaatbare afschrijvingen, zoals die voorkomt bij belastingheffing naar de winst, zal zich ook ten aanzien van de b.t.w.-produktiebelasting voordoen.

Door middel van vervroegde afschrijvingen kunnen de investeringen worden gestimuleerd, wanneer dat om conjuncturele of structurele redenen noodzakelijk is. Desgewenst kan er een aftrek worden toegekend boven het geïnvesteerde bedrag, zoals wij die bij belastingen naar de winst als investeringsaftrek kennen.<sup>37</sup>

Verkoop van bedrijfsmiddelen leidt tot toegevoegde waarde, voor zover de opbrengst de boekwaarde overtreft. Een aftrekpost vloeit voort uit een buiten gebruik stellen van produktiemiddelen, vóórdat zij geheel zijn afgeschreven of uit verkoop tegen een bedrag, lager dan de boekwaarde. Al deze problemen zijn uit de belastingen naar de winst bekend; de bestaande jurisprudentie zou wellicht ook voor een produktiebelasting van betekenis kunnen zijn.

Het feit, dat de afrekmogelijkheden niet in alle omstandigheden samenvallen met de door de leveranciers verschuldigde b.t.w., heeft opnieuw ten gevolge, dat een cumulatief effect niet altijd geheel zal kunnen worden voorkomen en de objectieve gelijkheid dus in het gedrang kan komen. Met name de periode, waarin de leverancier heeft betaald, zal belangrijk vroeger kunnen liggen dan de periode waarin de onderneming zelf de bedragen in mindering mag brengen. De rente over de betaalde belasting gaat daardoor deel uitmaken van de kostprijs van het produkt; het bedrag aan „rente over betaalde belasting” is per consumptiegoed dus afhankelijk van de externe organisatie van produktie en distributie en met name van de vraag, in hoevere van kapitaalgoederen gebruik gemaakt is.<sup>38</sup>

---

37. Zie blz. 122.

38. Deze verstoring van de concurrentieverhoudingen wordt opgeheven, wanneer de voorraadmutaties m.b.t. halffabrikaten en eindprodukten bij het bepalen van de toegevoegde waarde mede in aanmerking genomen worden, mits zelf-gefabriceerde produktiemiddelen daarbij als voorraad halffabrikaten worden beschouwd. De geïntegreerde ondernemingen betalen dan immers óók belasting over die produktiemiddelen, zodat zij het hier bedoelde rentevoordeel niet genieten.

Zoals hierboven reeds werd opgemerkt, gaat het bij een produktiebelasting echter niet om objectieve gelijkheid maar om een subjectief gelijkmatige verdeling van de belastingdruk over de ondernemers.

## De produktiebelasting en de overdracht

Het realiseren van een gelijke uiteindelijke belastingdruk voor ieder aan de belasting onderworpen object is mede afhankelijk van een volledige overdracht van de in alle stadia van produktie en distributie over dat object geheven belasting. Een subjectieve gelijkheid, een gelijkmatige verdeling van de belastingdruk bij directe belastingen over de belastingplichtigen (die in dat geval tevens destinataris zijn) kan in het algemeen slechts worden bereikt, als de belastingplichtigen er *niet* in slagen, de door hen betaalde belasting geheel of gedeeltelijk over te dragen. Iedere verdeling van de belastingdruk is uiteindelijk mede afhankelijk van de vraag of en in hoeverre overdracht plaats heeft. Het vraagstuk van de overdracht van belastingen staat daarom terecht in het centrum van de belangstelling van ieder, die zich voor de verdeling van de belastingdruk interesseert.

Ten aanzien van een produktiebelasting speelt het vraagstuk van de overdracht echter *in beginsel* geen rol. Uitgangspunt is immers de gedachte, dat de belasting moet worden gezien als tegenprestatie voor de diensten van de overheid, waarvan de ondernemer profiteert. Voor zover dat uitgangspunt juist is, zal de belastingdruk daarom worden gecompenseerd met de waarde van de overheidsprestaties; van een nettobelastingdruk is dan geen sprake meer, zodat ook overdracht daarvan niet zal plaatshebben. Op dit punt heeft een produktiebelasting derhalve hetzelfde effect als een retributie.

De belasting als zodanig zal natuurlijk wel invloed hebben op de prijzen, die door de belastingplichtige ondernemers in rekening worden gebracht, doch het effect daarvan wordt gecompenseerd door het effect van de overheidsprestaties. Slaagt de ondernemer erin, de door hem betaalde belasting integraal door te berekenen, dan blijkt daaruit, dat de waarde van de overheidsprestaties — als een „negatieve belastingdruk” — de prijzen in omgekeerde richting beïnvloed hebben. Blijkt daarentegen de belasting in een bepaald geval niet of niet volledig te kunnen worden doorberekend, zodat de onderneming de belastingdruk geheel of gedeeltelijk voor eigen rekening moet nemen, dan kan daaruit worden afgeleid dat, vóórdat de belasting werd geheven, de waarde van de overheidsprestaties ook niet integraal aan de afnemers ten goede kwam doch geheel of gedeeltelijk een extra winst voor de onderneming opleverde.

Het is denkbaar, dat marginale ondernemingen, die de produktiebelasting ten gevolge van de marktsituatie niet kunnen doorberekenen, daardoor in ernstige moeilijkheden komen; mogelijk zullen zij de produktie zelfs moeten staken, wanneer de kosten inclusief de produktiebelasting de opbrengst van



de produkten overtreffen. Hoezeer ook in zo'n geval de overdracht voor de onderneming in letterlijke zin een kwestie is van „to be or not to be”, voor de overheid is het overdrachtsprobleem ook dan in beginsel niet van belang. Het kernprobleem van deze marginale ondernemers is immers gelijk aan dat van iedere ondernemer in alle omstandigheden, te weten de vraag of het mogelijk is, een zodanige opbrengst te verkrijgen, dat de kosten integraal worden gedekt. Wanneer een onderneming niet langer rendabel geëxploiteerd kan worden, als er een produktiebelasting geheven wordt waarvan de opbrengst bij benadering gelijk is aan het bedrag van de aan het bedrijfsleven ten goede komende overheidsuitgaven, dan is de rentabiliteit van die onderneming afhankelijk van gratis ter beschikking gestelde overheidsdiensten. Macro-economisch overtreffen de kosten in dat geval de opbrengsten; door die ondernemingen worden meer waarden verbruikt dan als resultaat van de produktie ter beschikking komen.

Het vraagstuk van de overdracht is voor een produktiebelasting natuurlijk alleen irrelevant, voor zover de opbrengst van die belasting overeenkomt met de overheidsuitgaven voor het bedrijfsleven en de verdeling van de belastingdruk met het profijt van die overheidsuitgaven samenvalt. Ten aanzien van de omvang van de overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven zijn weinig concrete gegevens beschikbaar, vooral ten gevolge van het gemengde karakter van vele uitgaven. Een benadering, hoe globaal ook, is echter ongetwijfeld in dit geval juist dan een financieren van nagenoeg alle overheidsuitgaven met belastingen, geheven in de consumptieve sfeer. Een nadere analyse van de overheidsuitgaven, een afstemmen van de begroting op het onderscheid tussen uitgaven voor produktie en voor consumptie zal bovendien zeker veel kunnen bijdragen tot verbetering van het inzicht daarin.<sup>39</sup>

In hoeverre de verdeling van de belastingdruk zal samenvallen met het profijt, is uiteraard in concreto moeilijk aan te tonen. In het voorgaande meen ik echter aannemelijk te hebben gemaakt, dat de toegevoegde waarde een bruikbare maatstaf is voor de omvang van een onderneming en dat die omvang op zijn beurt als maatstaf voor het profijt acceptabel moet worden geacht, wanneer en zolang een nauwkeuriger omslagbasis niet beschikbaar is.

---

39. Voor zover de opbrengst van de produktiebelasting niet overeenstemt met het totaal van de overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven, is er sprake van een (positieve of negatieve) belastingdruk. Is dit verschil het gevolg van onjuiste taxaties, samenhangend met het gebrek aan gegevens omtrent de juiste omvang van de betreffende overheidsuitgaven, dan behoeft dat nog niet tot ernstige verstoringen van het prijsmechanisme te leiden. De afwijkingen zullen dan immers meestal van beperkte omvang blijven en zijn te vergelijken met de invloed op de prijsverhoudingen, die het gevolg is van de positieve of negatieve exploitatieresultaten van overheidsbedrijven.

## Vergelijking met enkele andere voorstellen:

### a. De „factor tax” van Nevin <sup>40</sup>

Belastingheffing naar de winst heeft ten gevolge, aldus *Nevin*, dat efficiënte ondernemingen absoluut en in verhouding tot de opbrengst van de produktie méér belasting betalen dan ondernemingen waarin minder efficiënt gewerkt wordt. De prikkel tot het betrachten van een zo groot mogelijke efficiency, gelegen in het in de winst tot uitdrukking komende efficiencyresultaat, wordt daardoor verzwakt. Dat komt onder meer tot uitdrukking in wat *Nevin* noemt de „expense-account mentality”; er worden allerlei min of meer overbodige kosten gemaakt, meestal van representatieve aard, onder het motto: de fiscus betaalt mee. <sup>41</sup> Bovendien worden marginale ondernemingen kunstmatig in stand gehouden, hetgeen een optimale allocatie van produktiefactoren verhindert.

*Nevin* stelt daarom voor, niet de winst maar het gebruik van produktiemiddelen („productive resources”) te belasten. Marginale ondernemingen zouden daardoor in verhouding tot de verbruikte produktiemiddelen evenveel, in verhouding tot de opbrengst van de produkten méér belasting betalen dan meer winstgevende ondernemingen. Dat zou een optimale allocatie van produktiefactoren ten goede komen, terwijl het maken van min of meer overbodige kosten — nu object van belastingheffing en niet langer aftrekpost —, zou worden beperkt.

Onder produktiemiddelen verstaat *Nevin* in dit verband alle ten behoeve van de produktie gemaakte kosten. Daartoe behoren derhalve onder meer de verbruikte grond- en hulpstoffen, de afschrijvingen op duurzame produktiemiddelen en de lonen. Teneinde verschillen in belastingheffing ten gevolge van een verschillende financiële structuur van de onderneming te voorkomen, zou de betaalde intrest echter niet tot de belastbare produktiekosten dienen te worden gerekend. „Desgewenst” zou wel een normatieve intrest over het gehele geïnvesteerde vermogen kunnen worden bijgeteld. De door *Nevin* voorgestelde factor tax komt praktisch neer op een cumulatieve omzetbelasting, met dien verstande dat de winst op de belastbare omzet in mindering mag worden gebracht. Alle bezwaren verbonden aan een cumulatieve omzet-

---

40. Zie *Edward Nevin*: „Taxation for Growth – A Factor Tax”. *Westminster Bank Review*, november 1963, blz. 13.

41. De inefficiency, die ten gevolge van belastingheffing naar de winst optreedt, is één van de vormen waarin belastingen op overschotten excess burden kunnen veroorzaken. Vgl. *prof. dr. J. L. Mey*: „Belastingwetgeving en bedrijfsleven”. *Annalen van het Thijmgenootschap*, mei 1952.

Zie ook *prof. dr. M. J. H. Smeets*: „De ontwikkeling van de Inkomstenbelasting” (Inaug. rede 1946) en diens pre-advies voor de Vereniging van de Staathuishoudkunde over: „De invloed van het hier te lande geldend belastingstelsel op de economische en sociale structuur van onze maatschappij en op het beleid, dat door de ondernemers in hun bedrijven wordt gevoerd” (1953).



belasting, kunnen derhalve ook tegen een factor tax worden aangevoerd. Integratie wordt bevorderd en differentiatie wordt tegengegaan, de aanwending van kapitaalgoederen wordt fiscaal extra getroffen en er ontstaan zowel objectief (naar de consumptie-eindgoederen) als subjectief (naar de belastingplichtige ondernemingen) allerlei ongemotiveerde verschillen.

Door de winst niet tot het belastbare bedrag te rekenen, worden de concurrentieverhoudingen beïnvloed ten gunste van de meest rendabele bedrijven. Worden de marginale ondernemingen door een belastingheffing naar de winst fiscaal bevoordeeld, bij een factor tax slaat de weegschaal naar de andere kant door: marginale ondernemingen, die op grond van de verhouding tussen opbrengst en kosten nog juist in stand gehouden zouden kunnen worden, zullen ten gevolge van een factor tax tot liquidatie gedwongen worden. Een optimale allocatie van produktiemiddelen kan daarvan mijns inziens niet het gevolg zijn, afgezien van het sociaal-economische aspect van een dergelijke tendens.

In het algemeen zal een optimale allocatie ontstaan, wanneer ten gevolge van de werking van het prijsmechanisme de verhouding tussen opbrengst en kosten beslissend is.

De meest winstgevende onderneming behoeft bovendien geenszins de meest rendabele onderneming te zijn. Alleen voor zover de marktverhoudingen worden bepaald door volledige concurrentie, is de winst een maatstaf voor de macro-economische produktiviteit. Slechts in dat geval immers zullen de prijzen van gelijkwaardige produkten geacht kunnen worden gelijk te zijn, zodat de efficiency met betrekking tot de gemaakte produktiekosten in de winst tot uitdrukking komt. De marktverhoudingen kunnen er echter toe leiden, dat in een bepaalde onderneming of bedrijfstak verkregen efficiency-resultaten in de vorm van lagere prijzen aan de afnemers ten goede komen, zonder dat de macro-economische betekenis van de efficiency afneemt. De maatschappelijke betekenis van deze „doorgegeven” efficiencyresultaten zal door velen zelfs hoger worden aangeslagen. Niettemin zal in zo'n geval de verschuldigde factor tax in verhouding tot de opbrengst van de produktie toenemen. Bij heffing van een b.t.w. als produktiebelasting daarentegen, heeft verlaging van de verkoopprijzen belastingvermindering ten gevolge. Vooral als het gaat om vergelijking van de efficiency in verschillende bedrijfstakken — in verband met de allocatie van de produktiemiddelen — behoeft een verschil in winstmarge niet op een verschil in efficiency te wijzen.

Ook in de hoogte van de beloning van de produktiefactoren kan voor een deel het resultaat van een efficiënte aanwending van de produktiemiddelen tot uitdrukking komen. Een hoge arbeidsproduktiviteit in een bepaalde bedrijfstak kan leiden tot hogere lonen. De allocatie van de produktiefactor arbeid zal zelfs alleen kunnen worden beïnvloed, wanneer er inderdaad hogere lonen tot stand komen. Over het deel van het efficiencyresultaat, dat daarmee aan de arbeiders ten goede komt, wordt echter wél factor tax geheven; dit in tegenstelling tot de niet uitgedeelde winst en de winst die ten

goede komt aan de kapitaalverschaffers. Deze discriminatie beïnvloedt de verdeling van het produktieresultaat ten nadele van de produktiefactor arbeid.

Een b.t.w. als produktiebelasting belast het resultaat van de produktieve activiteit van een onderneming, onverschillig aan wie dat resultaat ten goede komt. Allen die aan de produktie in de onderneming meewerken, ontvangen daarvoor een beloning; de hoogte van die beloning is voor een deel afhankelijk van het resultaat van de onderneming. Voor zover de winst niet aan de eigenaars c.q. dragers van de produktiefactoren wordt uitgekeerd, wordt zij aangewend ter verzekering van de continuïteit en de groei van de onderneming zelf. Formeel zijn het de aandeelhouders (en eventueel de tantiëmist(en)) aan wie die ingehouden winsten ten goede komen. Materieel is de betekenis daarvan echter zeer beperkt, daar zij in het algemeen eerst na liquidatie van de onderneming over dat deel van de winst kunnen beschikken.

De voorstelling als zou de aanwending van arbeid „kosten” met zich meebrengen, terwijl de aanwending van kapitaal alleen voor een normatief vastgesteld bedrag tot de kosten zou moeten worden gerekend, is mijns inziens minstens eenzijdig. Kapitaal en arbeid werken in een onderneming samen. De aanwending van beide produktiefactoren brengt kosten met zich mee, omdat beide relatief schaars zijn. De „kwaliteit” van de arbeid — de mate waarin *die* arbeidskrachten schaars zijn — bepaalt de hoogte van het loon. Laat het produktieresultaat hogere lonen toe, dan kan de relatieve schaarste daardoor gedeeltelijk worden opgeheven. Of het loon geheel of gedeeltelijk wordt overeengekomen als een aandeel in de winst, is mijns inziens voor het hier behandelde niet relevant.

Hetzelfde geldt voor de produktiefactor kapitaal. Hier is de „kwaliteit” afhankelijk van de mate, waarin de eigenaar bereid is risico's te aanvaarden. Hoe groter het risico, hoe minder kapitaalverschaffers bereid zullen zijn kapitaal ter beschikking te stellen, tenzij voor het risico een „prijs” in het uitzicht wordt gesteld in de vorm van hoge (gemiddelde) dividenden of een relatief sterke groei.

Het resultaat van de produktieve activiteit van een onderneming is derhalve tegelijkertijd de prijs, die betaald wordt, teneinde over de produktiefactoren te kunnen beschikken. Zonder discriminatie tussen de produktiefactoren is het daarom niet mogelijk, „kosten” en „resultaat” te onderscheiden. Voor een optimale allocatie van de produktiefactoren is dat ook niet nodig. Wanneer het prijsmechanisme — afgezien van gemotiveerd overheidsingrijpen — zo weinig mogelijk wordt belemmerd, zullen de produktieresultaten zonder fiscale accentuering, een optimale allocatie bewerken, die gebaseerd is op de verhouding tussen opbrengst en kosten.

Een factor tax zou nog in een ander opzicht discriminerend werken. Door de produkten van andere ondernemingen — grond- en hulpstoffen en duurzame produktiemiddelen — in de belastingheffing te betrekken, is het aan belasting verschuldigde bedrag mede afhankelijk van de fase van het produk-



tie- en distributieproces en van de mate van integratie. Een onderneming van een bepaalde omvang, die zich heeft gespecialiseerd op een weinig omvangrijke eindbewerking aan een relatief kostbaar consumptiegoed, zal relatief veel méér grondstoffen verbruiken dan een gespecialiseerde onderneming van dezelfde omvang, die ruwe grondstoffen verwerkt. Een onderneming waarin twee opeenvolgende produktiestadia zijn geïntegreerd, verbruikt relatief minder grondstoffen dan een gedifferentieerde onderneming. Dit kan tot grote verschillen in verschuldigde „factor tax” leiden, zonder dat daarvoor enig motief aanwezig is.

De hierboven gesignaleerde discriminaties van een factor tax kunnen aan de hand van de volgende vergelijkingen worden geïllustreerd.

Voor de samenstelling van de verkoopprijs ben ik daarbij uitgegaan van het schema, vermeld op blz. 95. Verder heb ik aangenomen, dat gemiddeld de toegevoegde waarde gelijk is aan 60 % van de kostprijs van de produkten, zodat een b.t.w. van 10 % overeenkomt met een factor tax van 6 %.

De eerste vergelijking heeft betrekking op twee ondernemingen met dezelfde kosten; de opbrengst van de produkten van onderneming A is echter lager dan die van onderneming B.

	onderneming A	onderneming B	totaal
grond- en hulpstoffen	370	370	740
afschrijvingen op duurzame produktiemiddelen	100	100	200
diensten van andere ondernemingen	50	50	100
lonen	230	230	460
diensten van niet-ondernemers	10	10	20
interest over geïnvesteerd vermogen	40	40	80
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	800	800	1600
verkoopopbrengst	900	1100	2000
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
winst vóór belastingaftrek	100	300	400
factor tax (6%)	48	48	96
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
winst ná belastingaftrek	52	252	304
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
belastingpercentage over de opbrengst van het produkt	5,33	4,36	4,80
winst vóór belastingaftrek	100	300	400
b.t.w. 10%	38 <sup>42</sup>	58 <sup>43</sup>	96 <sup>44</sup>
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
winst ná belastingaftrek	62	242	304
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
belastingpercentage over de opbrengst van het produkt	4,22	5,27	4,80
	<hr/>	<hr/>	<hr/>

42. 10% van 900 minus (370 + 100 + 50).

43. 10% van 1100 minus (370 + 100 + 50).

44. 10% van 2000 minus (740 + 200 + 100).

Als de hogere opbrengst van onderneming B het gevolg is van een grotere efficiency (waardoor de opbrengst ook kwantitatief groter is bij gelijke kosten) dan komt het grotere efficiencyresultaat (200) bij een factor tax integraal ten goede aan de onderneming. Bij een b.t.w. wordt over het efficiencyresultaat 10 % belasting geheven. De grotere bekwaamheid van de leiding van de onderneming, de meer efficiënte organisatie, veroorzaakt dit resultaat. Ook de produktiefactor ondernemerscapaciteit is schaars; de daarvoor in rekening gebrachte „prijs”, de beloning voor de produktiefactor ondernemersactiviteit, komt in de grotere winst tot uitdrukking. Er is mijns inziens geen reden deze beloning niet in de belastingheffing te betrekken.

Als de hogere opbrengst een gevolg is van de marktverhoudingen, is de efficiency in beide ondernemingen gelijk. Onderneming A geeft dan het efficiencyresultaat door aan zijn afnemers. Een factor tax blijft dan in verhouding tot de kosten even hoog, in verhouding tot de opbrengst neemt de belasting echter toe. Een b.t.w. neemt in verband met het doorgeven van het efficiencyresultaat af, zowel absoluut als in verhouding tot de opbrengst. De fiscus neemt een evenredig deel van het doorgegeven efficiencyresultaat voor zijn rekening.

Praktisch zal meestal niet kunnen worden vastgesteld, waaraan de grotere winst in onderneming B moet worden toegeschreven. De produkten van beide ondernemingen zijn kwantitatief niet vergelijkbaar, als de ondernemingen tot verschillende bedrijfstakken behoren. Ook binnen een bedrijfstak zijn de produkten van twee ondernemingen meestal niet identiek (monopolistische concurrentie).

In de tweede vergelijking is de winstverdeling verwerkt. Beide ondernemingen keren eenzelfde bedrag uit aan de eigenaars van de produktiefactoren; onderneming A besteedt een deel daarvan voor uitkering van winstaandelen (c.q. hogere lonen) aan de arbeiders, onderneming B keert alleen dividend uit.

	onderneming A	onderneming B
grond- en hulpstoffen	370	370
afschrijving op duurzame produktiemiddelen	100	100
diensten van andere ondernemingen	50	50
lonen (incl. winstaandelen)	280	230
diensten van niet-ondernemers	10	10
interest over geïnvesteerd vermogen	40	40
dividend	50	100
	<hr/> 900	<hr/> 900



	onderneming A	onderneming B
	900	900
verkoopopbrengst	1000	1000
	<hr/>	<hr/>
winst vóór belastingaftrek doch na winstverdeling <sup>45</sup>	100	100
factor tax 6%	51	48
	<hr/>	<hr/>
beschikbaar voor zelffinanciering	49	52
	<hr/>	<hr/>
belastingpercentage over de opbrengst van het produkt	5,1	4,8
winst voor belastingaftrek doch na winst- verdeling	100	100
b.t.w. 10%	48	48 <sup>46</sup>
	<hr/>	<hr/>
beschikbaar voor zelffinanciering	52	52
	<hr/>	<hr/>
belastingpercentage over de opbrengst van het produkt	4,8	4,8

Bij een b.t.w. maakt het géén verschil in hoeverre de winst wordt uitgekeerd en of uitkering geschiedt aan personeel dan wel aan aandeelhouders. Een factor tax wordt geheven over aan arbeiders uitgedeelde winst (aan arbeiders ten goede komende efficiencyresultaten); dividend wordt echter niet in de belasting betrokken.

Noch met betrekking tot dividend, noch ten aanzien van lonen kan exact worden bepaald, welk deel van de ontvangen uitkeringen als efficiencyresultaat moet worden beschouwd en welk bedrag tot de „kosten” behoort. De hoogte van de normatieve interest, volgens *Nevin* tot de belastbare kosten te rekenen, kan niet concreet bepaald worden ter onderscheiding van de als deel van de niet belaste winst te beschouwen extra dividenduitkeringen. De interest als kostenfactor is immers mede afhankelijk van de omvang van het risico en zal daarom van onderneming tot onderneming en van bedrijfstak tot bedrijfstak verschillen.

Tenslotte worden twee ondernemingen vergeleken van een verschillende bedrijfstak. Onderneming B verwerkt de produkten van onderneming A als grondstof; overigens is het productieproces van beide ondernemingen van dezelfde omvang, zij maken dezelfde kosten en behalen dezelfde resultaten.

45. Hiermee wil ik uiteraard niet tot uitdrukking brengen, dat de factor tax en de b.t.w. niet tot de kosten zouden behoren.

46. 10% van 1000 minus (370 + 100 + 50).

	onderneming A	onderneming B	A + B
grond- en hulpstoffen	370	1000	370
afschrijvingen op duurzame produktiemiddelen	100	100	200
diensten van andere ondernemingen	50	50	100
lonen	230	230	460
diensten van niet-ondernemers	10	10	20
interest over geïnvesteerd vermogen	40	40	80
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
verkoopopbrengst	800	1430	1230
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
winst vóór belastingaftrek	1000	1630	1630
factor tax (6%)	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	200	200	400
	48	86	74
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
winst ná belastingaftrek	152	114	326
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
belastingpercentage over de opbrengst van het produkt	4,8	5,22	4,54
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
winst vóór belastingaftrek	200	200	400
b.t.w. (10%)	48 <sup>47</sup>	48 <sup>48</sup>	96 <sup>49</sup>
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
winst ná belastingaftrek	152	152	304
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
belastingpercentage over de opbrengst van het produkt	4,8	2,95	5,82
	<hr/>	<hr/>	<hr/>

Het is mijns inziens evident, dat het verschil in de te betalen factor tax tussen de beide ondernemingen ongemotiveerd is. Naarmate de aard van het productieproces met zich meebrengt, dat relatief méér produkten van andere ondernemingen verbruikt worden, is meer factor tax verschuldigd.<sup>50</sup>

Bovendien blijkt integratie van beide ondernemingen bij een factor tax belangrijke fiscale voordelen met zich mee te brengen. De verschuldigde factor tax is voor de geïntegreerde onderneming zelfs lager dan voor onderneming B afzonderlijk; niet alleen de door onderneming A verschuldigde factor tax blijkt op deze wijze te worden bespaard maar ook de factor tax *over de winstmarge van A*, die door de niet-geïntegreerde onderneming B zal moeten worden betaald!

De afwijkende percentages over de opbrengst van het produkt bij een b.t.w. zijn verklaarbaar: de productie van een onderneming kan immers niet worden

47. 10% van 1000 minus (370 + 100 + 50).

48. 10% van 1630 minus (1000 + 100 + 50).

49. 10% van 1630 minus (370 + 200 + 100).

50. Daar de belasting waarschijnlijk, althans gedeeltelijk, zal worden doorberekend, betekent deze cumulatie, dat een produkt „duurder” wordt, naarmate meer fasen in het productie- en distributieproces worden doorlopen.



gemeten naar de waarde van het door haar verkochte produkt maar naar de waarde van haar eigen produktieve prestatie. Daartoe zal op de waarde van haar produkten de waarde in mindering moeten worden gebracht van de verbruikte produkten van andere ondernemingen. Het produkt van onderneming B is geproduceerd door de ondernemingen A en B, te zamen met hun „leveranciers” van duurzame produktiemiddelen en diensten en de leveranciers van de grondstoffen, verbruikt door onderneming A.

*b. De ondernemingsbelasting van Stevers*<sup>51</sup>

De motivering van de door *Stevers* voorgestelde hervorming van de belastingheffing van ondernemingen, is nagenoeg gelijk aan die van *Nevin*. De door hem voorgestelde ondernemingsbelasting wijkt echter op belangrijke punten van de factor tax af. „Wil men nu”, aldus *Stevers*, „de belastingen hanteren als instrument om de efficiency en de optimale allocatie van produktiefactoren te bevorderen, dan dient *niet* de winst als belastinggrondslag te worden gehanteerd. De grondslag dient dan te zijn: het beslag, dat de onderneming legt op de produktiefactoren, meer concreet: de in dat jaar aangeschafte investeringen in vaste activa, de toeneming in voorraden en de verschuldigde loonsom over dezelfde periode, deze laatste inclusief een toegerekend loon voor de leider van de onpersoonlijke onderneming.”<sup>52</sup>

In een ondernemingsbelasting dient derhalve, naar de mening van *Stevers* het beslag op de produktiefactoren grondslag voor de belastingheffing te zijn.

Als maatstaf daarvoor wordt voorgesteld:

- a. de beloning voor de produktiefactor arbeid;
- b. de toeneming van het in duurzame produktiemiddelen geïnvesteerde kapitaal, verhoogd met de afschrijvingen op duurzame produktiemiddelen;<sup>53</sup>
- c. de toeneming van het in voorraden geïnvesteerde kapitaal.

Anders dan in de factor tax worden derhalve de verbruikte grond- en hulpstoffen en de overige produktiekosten niet in de belastingheffing betrokken. De afschrijvingen zijn uiteindelijk wel belast, echter niet op het moment waarop de werkeenheden van duurzame produktiemiddelen worden verbruikt, zoals door *Nevin* werd voorgesteld, maar op het moment waarop de investeringsbeslissing wordt genomen.

Het niet in aanmerking nemen van de grond- en hulpstoffen voorkomt voor een belangrijk deel de cumulatieve werking van de belasting. Het belasten

51. Zie *prof. dr. Th. A. Stevers*: „Schets van een hervorming van ons belastingstelsel”. Inaug. rede Tilburg 1964. De door de schrijver voorgestelde belasting in de produktieve sfeer zal ook door mij verder zonder meer als ondernemingsbelasting worden aangeduid.  
52. T.a.p. blz. 13.

53. De toeneming van het in duurzame produktiemiddelen geïnvesteerde kapitaal is immers gelijk aan de aangeschafte duurzame produktiemiddelen, verminderd met de afschrijvingen. De afschrijvingen mogen in de ondernemingsbelasting echter niet in mindering worden gebracht.

van de investeringen in plaats van de afschrijvingen sluit aan bij de gedachte, het beslag op de produktiefactoren te belasten. Ervan uitgaande dat het begrip „kapitaal” identiek is aan „duurzame produktiemiddelen en voorraden”, heeft het beslag op de produktiefactor kapitaal immers plaats op het moment waarop de investeringsbeslissing wordt genomen.

Zowel grond- en hulpstoffen als duurzame produktiemiddelen zijn producten van andere ondernemingen, die in de onderneming worden verbruikt. Het verschil is grotendeels van technische aard: grond- en hulpstoffen worden in één produktieproces geheel verbruikt, duurzame produktiemiddelen zijn in verschillende achtereenvolgende produktieprocessen aanwendbaar. Economisch is een duurzaam produktiemiddel een voorraad werkeenheden, te vergelijken met de eenheden grond- en hulpstoffen. De werkeenheden van duurzame produktiemiddelen kunnen slechts worden aangeschaft in relatief grote, ondeelbare hoeveelheden, terwijl de mogelijkheid tot gelijktijdig verbruik beperkt is; zij kunnen verder alleen achtereenvolgens („volgtijdig”) worden verbruikt.

Deze verschillen rechtvaardigen naar mijn mening niet een verschil in fiscale behandeling, zoals dit door *Stevens* wordt voorgesteld. De duurzame produktiemiddelen worden volgens dat voorstel geheel belast in het jaar, waarin zij worden aangeschaft; de ingekochte grond- en hulpstoffen worden echter alleen belast, voor zover zij het verbruik in dat jaar overtreffen en daardoor tot toeneming van de voorraad leiden.

Het beslag op de produktiefactor kapitaal wordt niet bepaald door de aangeschafte duurzame produktiemiddelen en evenmin door de toeneming van de voorraden. De omvang van *alle* voorraden (inclusief de voorraden werkeenheden van duurzame produktiemiddelen) gedurende het jaar bepaalt het kapitaalbeslag. De kosten, daaraan verbonden, bestaan uit de al of niet van de bedrijfsresultaten afhankelijke rente. Niet alleen de omvang van de voorraden maar ook de tijd, gedurende welke die voorraden worden aangehouden, is van belang.<sup>54</sup>

De omvang van de in beslag genomen produktiefactoren kapitaal en arbeid kan niet in één grootheid worden uitgedrukt. „Kapitaal” kan worden uitgedrukt in geld, als de geldwaarde van de (gemiddelde) voorraden. „Arbeid” kan worden gemeten naar het aantal arbeiders of het aantal aangewende arbeidsuren. Slechts de beloning (of de kosten) van de produktiefactor arbeid is in geld uit te drukken; het equivalent daarvan met betrekking tot het kapitaal is de beloning (c.q. de kosten) van die produktiefactor: de

---

54. Wanneer men van deze tijdfactor abstraheert door te veronderstellen, dat de werkeenheden van duurzame produktiemiddelen gelijktijdig zouden kunnen worden verbruikt onmiddellijk nadat zij zijn aangeschaft, blijkt duidelijk wát deze produktiegoederen tot kapitaalgoederen maakt. Als geen voorraden grond- en hulpstoffen, halffabrikaten, eindprodukten en werkeenheden van duurzame produktiemiddelen behoeften te worden aangehouden, zou „kapitaal” als produktiefactor vervallen.



rente.<sup>55</sup> Deze beloningen vormen te zamen met de beloningen voor de ondernemersactiviteit, het dragen van risico en het aan de overheid in de vorm van belastingen af te dragen gedeelte van het produktieresultaat, de toegevoegde waarde. De toegevoegde waarde is met andere woorden het equivalent van de omvang van het beslag op de produktiefactoren, berekend tegen de prijs, die daarvoor aan de afnemers in feite in rekening wordt gebracht. De overheidsactiviteit ten behoeve van het bedrijfsleven kan daarbij gezien worden als een „vierde of vijfde” produktiefactor<sup>56</sup>, tenzij men er de voorkeur aan geeft, de betaalde belastingen te zien als aan de overheid af te dragen delen van de beloningen van de (andere) produktiefactoren.

Wat de gevolgen van een ondernemingsbelasting betreft kan gedeeltelijk worden verwezen naar hetgeen hiervoor t.a.v. de factor tax werd opgemerkt. Evenals een factor tax zal een ondernemingsbelasting in procenten van de verkoopprijs toenemen, wanneer een deel van het efficiencyresultaat aan de afnemers wordt doorgegeven, terwijl een absolute en relatieve toeneming van de verschuldigde belasting het gevolg zijn, als de arbeiders in de vorm van loonsverhoging profiteren van de hogere arbeidsproductiviteit.

De cumulatieve werking van een ondernemingsbelasting is veel geringer dan die van een factor tax. De grond- en hulpstoffen zijn immers geen object van belastingheffing. De invloed op de keuze tussen integratie of differentiatie blijft zelfs geheel achterwege, althans wanneer ook zelf voortgebrachte duurzame produktiemiddelen als „aangeschafte investeringen” worden beschouwd.

Het belasten van investeringen heeft echter wel een cumulatief effect. De duurzame produktiemiddelen zijn immers voortgebracht door aanwending van kapitaal en arbeid. Daarover is ondernemingsbelasting betaald, terwijl door de afnemer opnieuw belasting verschuldigd is. De aanwending van duurzame produktiemiddelen wordt daardoor ten opzichte van de aanwending van menselijke arbeidskracht duurder, de optimale verhouding tussen deze beide produktiefactoren wordt verstoord en de technische ontwikkeling belemmerd.

Ook *Schmidt*, die een belasting over de „Bruttowertschöpfung” voorstelt (een belasting over de toegevoegde waarde verhoogd met de afschrijvingen),

---

55. In de bespreking van de rede van *prof. Stevers* in E.S.B. d.d. 17 juni 1964, no. 2444, merkt *prof. Goedhart* op blz. 540 op: „Zo het ooit tot een ondernemingsbelasting volgens *Stevers*’ definitie zou komen, zou er m.i. geen aanvaardbare aanleiding zijn, een gulden betaald aan arbeidskracht met een ander tarief te belasten dan een gulden contante waarde van aangeschafte kapitaalgoederen. Aan nieuwe prijsvervalsingen is geen behoefte.”

Met dit laatste kan ik mij volkomen verenigen. Prijsvervalsingen zullen echter m.i. slechts voorkomen kunnen worden, wanneer een gulden, betaald aan arbeidsloon, met hetzelfde tarief wordt belast als een gulden, betaald als beloning voor een der andere produktiefactoren.

56. Vgl. *Kurt Schmidt*: „Zur Reform der Unternehmungsbesteuerung”. Finanzarchiv Band 22, Heft 1, september 1962, blzz. 35 e.v.: „die Kollektivleistungen sind zwar nicht genau zurechenbar, aber andererseits tragen sie zweifellos als sozusagen vierten oder fünften Produktionsfaktor zu dem Produktionsergebnis der Unternehmungen bei” (blz. 51).

erkent deze negatieve invloed op de economische toepassingsmogelijkheden van de technische vooruitgang. „Eine Steuer auf die Bruttowertschöpfung belastet aber gerade die kapitalintensiven Branchen relativ stark; dadurch werden Produktionsmittel aus diesen Wirtschaftszweigen weggelenkt, und die Investitionsneigung geht zurück. Es besteht also die Gefahr, dass das wirtschaftliche Wachstum durch eine Steuer auf die Bruttowertschöpfung beeinträchtigt wird”.<sup>57</sup>

De ondernemingsbelasting bevordert de efficiency in de ondernemingen, voor zover deze wordt veroorzaakt door een efficiënte aanwending van duurzame produktiemiddelen. De aanwending van arbeidskracht zal eveneens efficiënter geschieden, althans voor zover de grotere arbeidsproductiviteit niet leidt tot een hogere beloning van de arbeid. Op de aanwending van grond- en hulpstoffen en op de overige produktiekosten heeft de ondernemingsbelasting geen positieve invloed, omdat deze kosten geen object van belastingheffing zijn.

De efficiencybevorderende werking van een ondernemingsbelasting staat naar mijn mening echter juist een optimale allocatie van produktiefactoren in de weg. Het verbruik van alle goederen wordt beperkt door de daarvoor verschuldigde prijs. Als in die prijs de macro-economische kosten tot uitdrukking komen, zal een optimale allocatie worden verkregen. Slechts een verbruik waarbij de opbrengst — bij consumptief verbruik: de subjectieve gebruikswaarde — de macro-economische kosten overtreft, zal dan economisch mogelijk zijn. Een ondernemingsbelasting veroorzaakt een kunstmatige verdere beperking van het verbruik van bepaalde goederen, met name van duurzame produktiemiddelen en in mindere mate van menselijke arbeidskracht, door de daarvoor door de ondernemingen te betalen „prijs” te verhogen.

Deze beperking van het verbruik verhoogt wel de efficiency *met betrekking tot de betreffende produktiemiddelen*. De economische mogelijkheden worden echter tegelijkertijd geringer: aanwendingsmogelijkheden die, gezien de verhouding tussen de macro-economische kosten en de verwachte opbrengst verantwoord zouden zijn, zullen ten gevolge van de belasting soms achterwege moeten blijven. Ook zal substitutie plaatsvinden; niet-belaste produktiemiddelen zullen worden aangewend, ook als de macro-economische kostprijs daarvan hoger is dan die van de belaste produktiemiddelen.

Ter bevordering van de economische groei stelt *Stevens* „een belastingaftrek (groeipremie)” voor, „voor ieder percentage dat de ondernemingen meer groeien dan een door de overheid vastgesteld percentage van  $y$ , waarbij bijv.  $y = 5$ .” De groei van een onderneming zou daarbij moeten worden vastgesteld op basis van de procentuele groei van de toegevoegde waarde.<sup>58</sup>

Een dergelijke groeipremie kan uiteraard ook bij heffing van een b.t.w. worden toegekend. Het is naar mijn mening echter de vraag, of aan het toe-

58. T.a.p. blz. 15.

57. T.a.p. blz. 59.



kennen van een dergelijke faciliteit geen ernstige belastingtechnische bezwaren verbonden zullen blijken te zijn. Ik denk daarbij met name aan fusies en aan de toeneming van de toegevoegde waarde, die het gevolg is van de liquidatie van een andere onderneming die al of niet aan de „gegroeide” onderneming gelieerd is.

Investeringsaftrek en vervroegde afschrijvingen zullen daarom mijns inziens de voorkeur verdienen boven het toekennen van een groeipremie, althans zolang niet gebleken is, dat de bovengenoemde belastingtechnische bezwaren kunnen worden ondervangen. Zoals hierboven reeds werd opgemerkt, zijn investeringsaftrek en vervroegde afschrijving ook in een b.t.w.-produktiebelasting toe te passen.<sup>59</sup> Wordt 100 % vervroegde afschrijving in één jaar toegestaan, dan komt dat in feite neer op toepassing van het consumption type ten aanzien van duurzame produktiemiddelen. Door het achterwege laten van de jaarlijkse bijtelling van de toeneming van de voorraden grond- en hulpstoffen en gereed produkt zou in dat geval die berekeningswijze worden gecompleteerd.

Het consumption type is, zoals reeds werd vermeld, in strijd met het uitgangspunt van de produktiebelasting. Ik zou mij echter kunnen voorstellen, dat overwegingen van structuurpolitiek in bepaalde omstandigheden daartoe niettemin doen besluiten; in landen bijvoorbeeld, waarin kapitaalvorming op de eerste plaats dient te worden bevorderd, kan het gewenst zijn, ook de belastingheffing daaraan dienstbaar te maken.

#### *c. De „Unternehmensbesteuerung” volgens Schmidt*

Zoals hierboven reeds werd opgemerkt, stelt *Schmidt* als object voor een belasting voor ondernemingen de „Brutto-Wertschöpfung” voor. Daaronder verstaat hij de toegevoegde waarde, verhoogd met de afschrijvingen van duurzame produktiemiddelen. De toegevoegde waarde zou naar zijn mening niet moeten worden vastgesteld door de prestaties van andere ondernemingen op de omzet in mindering te brengen maar door rechtstreeks de loonsom, de huren en pachten, de rente en de winst vast te stellen. Op deze wijze kan de belasting, door de afzonderlijke componenten van de toegevoegde waarde naar verschillende tarieven te belasten en deze tarieven in hun onderlinge verhoudingen in de verschillende conjunctuurfasen te wijzigen, aan een actieve conjunctuurpolitiek dienstbaar gemaakt worden.

De grondslag voor een dergelijke belasting vindt *Schmidt* mede in een omslag van de kosten, door de overheid gemaakt voor het bedrijfsleven.<sup>60</sup>

De afschrijvingen worden door *Schmidt* om twee redenen mede in de belasting betrokken, te weten:

a. Op deze wijze wordt een verbreding van de heffingsmaatstaf verkregen, zodat bij gelijke belastingopbrengst met lagere tarieven kan worden volstaan.

59. Zie blz. 108.

60. Vgl. t.a.p. blz. 51.

b. De moeilijkheden, verbonden aan het vaststellen van de fiscaal toelaatbare afschrijvingen, worden vermeden; de grondslag „nettowinst” zal immers lager zijn, naarmate de afschrijvingen hoger zijn en omgekeerd.

Dat het belasten van de afschrijvingen een ongunstige invloed heeft op de economische groei, omdat duurzame produktiemiddelen daardoor in beginsel tweemaal worden belast, wordt door *Schmidt* erkend, zoals hierboven reeds werd vermeld. Hij stelt in verband daarmee voor „dass der über die jährliche Abschreibungssumme hinausgehende Wert der Investitionen des gleichen Jahres von der Abschreibungsbasis der Unternehmungssteuer abgesetzt werden kann.”<sup>61</sup>

Daardoor zal het bedrag der afschrijvingen derhalve fiscaal opnieuw van betekenis zijn; de belastingplichtige onderneming heeft nu belang bij lage afschrijvingen, dit in tegenstelling tot de situatie, die ontstaat bij een belasting naar de („netto”) toegevoegde waarde of naar de winst.<sup>62</sup>

Het enige argument, dat overblijft ter motivering van het belasten van de afschrijvingen is derhalve de „verbreding van de basis”. Daarmee alleen kan deze belastingheffing uiteraard niet voldoende worden gemotiveerd; op die wijze kan immers iedere willekeurige heffingsmaatstaf worden verdedigd.

De door *Schmidt* voorgestane „personale” berekeningswijze heeft ook een versmalling van de heffingsbasis ten gevolge. De belastingen zelf, de vergoeding voor diensten door niet-ondernemers aan de onderneming bewezen en de giften en donaties door de onderneming verstrekt, blijven daardoor immers buiten de belastingheffing.<sup>63</sup> Op zichzelf behoeft deze beperking overigens geen belangrijke verschuivingen ten aanzien van de lastenverdeling met zich mee te brengen.

Tegen het vaststellen van onderling afwijkende tarieven voor de verschillende componenten van de toegevoegde waarde<sup>64</sup> moet naar mijn mening

61. T.a.p. blz. 59.

62. Bovendien zullen onjuist vastgestelde afschrijvingen bij de belastingen naar de (netto) toegevoegde waarde en naar de winst slechts verschuivingen van het belastbare bedrag van het ene belastingtijdvak naar het andere ten gevolge hebben; bij toepassing van de door *Schmidt* bedoelde faciliteit kunnen te lage afschrijvingen tot een blijvende belastingbesparing leiden.

63. Zie blz. 98.

64. In dit opzicht is het voorstel van *Schmidt* te vergelijken met dat van *Hofstra*, zoals dat is neergelegd in zijn „Socialistische Belastingpolitiek” (1946). *Hofstra* stelt een grondbelasting voor van 35%, een rentebelasting en een winstbelasting voor natuurlijke personen van 35%, een winstbelasting voor lichamen van 55% en tenslotte een loonbelasting, waarvoor geen exact percentage wordt genoemd. Vergelijk *dr. L. Roeloffs*, t.a.p. blz. 66.

Ook *Tautscher* bepleitte opbrengstbelastingen naar verschillende progressieve tarieven. Deze zouden bovendien nog wisselend dienen te zijn naar de bedrijfstak en naar de plaats van de onderneming binnen de bedrijfstak, terwijl tenslotte niet de werkelijke opbrengsten belast zouden moeten worden maar de opbrengsten, die de onderneming in de gegeven omstandigheden had kunnen verwerven.

Vgl. *prof. dr. M. J. H. Smeets*: „De ontwikkeling van de inkomstenbelasting” (blz. 17). *Smeets* wijst m.i. terecht op de nationaal-socialistische levensopvatting van *Tautscher*, waaraan de overschatting van de mogelijkheden tot het realiseren van een centraal geleide economie wel niet vreemd zal zijn geweest.



echter wel ernstig bezwaar worden gemaakt, vooral wanneer deze tarieven dan nog om conjunctuur-politieke redenen herhaaldelijk worden gewijzigd. Terecht merkt *Goedhart* ten aanzien daarvan in zijn bespreking van *Stevens'* inaugurale rede in E.S.B. op: „Differentiatie van loonsombelasting en investeringsbelasting, met variatie in de tijd, veronderstelt een wijsheid, die geen overheid ter wereld kan opbrengen en die de speelruimte voor achteraf onjuist gebleken dosering en temporisering alleen maar vergroot.”<sup>65</sup>

Voor zover er niettemin behoefte bestaat aan een actieve conjunctuurpolitiek, beschikt de overheid met „investeringsaftrek” en „vervroegde afschrijvingen” binnen het kader van een b.t.w. mijns inziens over voldoende bruikbare instrumenten. Ook hier geldt echter, wat hiervoor reeds met betrekking tot het hanteren van deze faciliteiten als structuur-politieke middelen werd opgemerkt: toepassing is niet mogelijk zonder het beginsel, waarop een produktiebelasting berust, gedeeltelijk prijs te geven.<sup>66</sup>

### Harmonisatie van belastingen in de Europese Economische Gemeenschap

Het beginsel van een als produktiebelasting beschouwde omzetbelasting, t.w. het verband tussen de overheidsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven en de door de ondernemingen betaalde belastingen, beïnvloedt ook de wijze, waarop het vraagstuk van de harmonisatie van de belastingen in de bij de E.E.G. aangesloten landen dient te worden benaderd.

Uitgangspunt voor de harmonisatie van de belastingen is de vraag, in hoeverre de belastingheffing invloed heeft op het prijsniveau en daarmee op de internationale concurrentieverhoudingen, zowel ten aanzien van goederen als met betrekking tot produktiefactoren.

Kostprijsverhogende belastingen beïnvloeden rechtstreeks het prijsniveau van goederen en diensten. Met de belastingen op overschotten hebben zij bovendien, in verband met de vermindering van het reële inkomen ten gevolge van de belastingheffing, invloed op de prijzen van de produktiefactoren en daarmee beïnvloeden zij indirect opnieuw het algemene prijsniveau.

De invloed van de belastingheffing op het algemene prijsniveau van

---

65. T.a.p. blz. 540.

66. Fiscale maatregelen binnen het kader van bestaande belastingen, gericht op economische doeleinden van conjuncturele of structurele aard, zijn overigens vrijwel steeds in strijd met de verdelingsbeginselen, waarop de betreffende belastingen berusten. Investeringsaftrek en vervroegde afschrijving zijn ook in strijd met het draagkrachtbeginsel, waarop een inkomstenbelasting geacht wordt te berusten. Ook vrijstelling of tegemoetkomingen voor inkomsten uit overwerk en tot op zekere hoogte ook die voor inkomsten uit arbeid van de gehuwde vrouw zijn met dat beginsel niet in overeenstemming.

goederen en diensten kan worden gecompenseerd door middel van aanpassing van de wisselkoersen. Doch afgezien van het feit, dat de wisselkoersen meestal bij voorkeur als onveranderlijk gegeven beschouwd worden, is een aanpassing van de wisselkoersen niet afdoende, als ook het vrije verkeer van de produktiefactoren voor ogen staat. Indien de belastingheffing in een land tot een relatief hoog prijsniveau leidt in verhouding tot de prijzen van de produktiefactoren, kan een devaluatie de concurrentiepositie van de ondernemingen in dat land ten opzichte van de buitenlandse producenten herstellen. De devaluatie zal dan echter tegelijkertijd export van produktiefactoren ten gevolge hebben. De beloning voor die produktiefactoren is in vreemde valuta immers ongewijzigd gebleven, in de eigen valuta derhalve toegenomen. De vraag, in hoeverre de invloed van de belastingheffing op het algemene prijsniveau door middel van heffing bij invoer en restitutie bij uitvoer dient te worden geneutraliseerd, kan met een verwijzing naar de mogelijkheid van een wisselkoersaanpassing derhalve niet tot de bijzondere kostprijsverhogende belastingen (de accijnzen) worden beperkt.<sup>67</sup>

Met betrekking tot kostprijsverhogende belastingen kunnen aan de grens compenserende maatregelen genomen worden, mits de belastingdruk per object vaststaat. Vandaar dat in het kader van de E.E.G. het cumulatieve cascadesysteem niet in aanmerking komt. Restitutie bij export is daarbij immers slechts bij benadering mogelijk en ook de heffing bij invoer zal slechts *ongeveer* gelijk kunnen zijn aan hetgeen over vergelijkbare binnenlandse producten betaald is.<sup>68</sup>

Belastingen op overschotten kunnen niet gerestitueerd worden bij uitvoer terwijl evenmin een compenserende heffing bij invoer mogelijk is. Ten aanzien van die belastingen is immers zelfs bij benadering niet te zeggen, in hoeverre zij tot een verhoging van de prijs hebben geleid, zodat zij wel geheven moeten worden naar het beginsel van het land van oorsprong.

De discussie rond de harmonisatie van de belastingheffing spitst zich daarom toe tot de volgende vragen:

a. In hoeverre is de verhouding tussen kostprijsverhogende belastingen en belastingen op overschotten van belang voor de invloed van de belastingheffing op het prijsniveau?

b. Is toepassing van het beginsel van het land van oorsprong, ook voor kostprijsverhogende belastingen gerechtvaardigd, zodat opheffing van de belastinggrenzen uiteindelijk mogelijk zal zijn?

---

67. „Wenn die Produktionsfaktoren international frei beweglich sind und unter der Voraussetzung genereller und proportionaler Steuern ist die Wahl zwischen der reinen Anwendung nur des Ursprungsland-prinzips oder nur des Bestimmungslandprinzips nicht identisch mit einer Entscheidung über den Wechselkurs.“ *Dr. Maria Dolores Schulte*: Die Wirtschaftliche Grundlagen des Bestimmungsland- und des Ursprungslandprinzips, blz. 29.

68. Vgl. *J. Reugebrink*, t.a.p. blz. 17 e.v.



De harmonisatie van de belastingen wordt vrijwel steeds geïsoleerd behandeld, los van de daarmee samenhangende structuur van de overheidsuitgaven. In het rapport van het Fiscaal en Financieel Comité van de E.E.G. wordt ten aanzien daarvan opgemerkt, dat zowel micro-economisch als macro-economisch van belastingdruk slechts sprake is, voor zover de belastingheffing resp. voor het individu en voor de volkshuishouding in haar geheel het nut van de overheidsuitgaven overtreft. <sup>69</sup> En na behandeling van de invloed van de verschillende structuren van de overheidsuitgaven luidt de conclusie:

„Een diepgaand onderzoek van de daarmee samenhangende vragen kon het Comité niet doorvoeren, temeer omdat naar zijn mening de vragen op het gebied van de belastingpolitiek van meer urgente aard waren, zodat daaraan de grootste aandacht is besteed. Niettemin meent het F.F.C. hier nogmaals te moeten benadrukken dat bij een beoordeling van eventuele concurrentievervalsingen, die in het internationale economische verkeer kunnen optreden tengevolge van de overheidsfinanciën, niet alleen de effecten van de belastingheffing in aanmerking moeten worden genomen, maar evenzeer de effecten van de besteding van de belastingopbrengst die de belastingeffecten kunnen versterken, afzwakken of compenseren.” <sup>70</sup>

Het F.F.C. legt er derhalve de nadruk op, dat de gevolgen van belastingheffing en overheidsuitgaven onverbrekkelijk met elkaar samenhangen; niettemin wordt in de harmonisatievoorstellen met de structuur van de overheidsuitgaven geen rekening gehouden, omdat mede gezien de urgentie van de vragen op het gebied van de belastingpolitiek een diepgaand onderzoek van de problemen, die met de structuur van de uitgaven samenhangen, niet mogelijk was. Naar mijn mening verliest daarmee het resultaat van het eenzijdig op de structuur van de belastingheffing gerichte onderzoek een groot deel van zijn waarde en is het niet verantwoord, alleen op grond daarvan tot het nemen van concrete maatregelen te concluderen. <sup>71</sup>

De invloed van kostprijsverhogende belastingen op het prijsniveau wordt gecompenseerd door het tegengestelde effect van de overheidsuitgaven ten behoeve van de produktie. Voor zover belastingen op overschotten het algemene prijsniveau beïnvloeden, zullen de overheidsuitgaven ten behoeve van de consumenten een tegengestelde werking hebben. Alleen voor zover de op-

69. Vgl. blzz. 18 en 19.

70. T.a.p. blz. 27.

71. In het Financieel Dagblad heeft *mr. J. van Hoorn Jr.* in een serie artikelen getiteld „T.V.A. or not T.V.A. – that is the question” de problematiek rond de harmonisatie van de omzetbelasting besproken. De T.V.A. wordt door deze auteur van de hand gewezen, voornamelijk omdat harmonisatie van de omzetbelastingen alléén, naar zijn mening discriminerend werkt. Het niveau en de structuur van de overheidsuitgaven worden door hem echter *niet* genoemd als oorzaken van discriminatie, wel de verschillen in technische en sociale ontwikkeling.

brengst van de kostprijsverhogende belastingen de staatsuitgaven in de produktieve sfeer overtreffen, zijn derhalve fiscale compensaties aan de grens gerechtvaardigd. De staatsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven hebben immers een negatieve invloed op de prijzen; voor zover de produkten worden geëxporteerd, verschillen die uitgaven in niets van exportpremies, waardoor restitutie van de kostprijsverhogende belastingen overbodig wordt.

Niet de verschillen in de verhoudingen tussen kostprijsverhogende belastingen en belastingen op overschotten in de afzonderlijke landen zijn daarom van belang; alvorens die verhoudingen vast te stellen, zullen de overheidsuitgaven in de produktieve sfeer op de opbrengst van de kostprijsverhogende belastingen in mindering moeten worden gebracht terwijl de overheidsuitgaven voor de consumenten van de opbrengst van de belastingen op overschotten moeten worden afgetrokken. Alleen voor zover deze saldi in de verschillende landen onderling min of meer belangrijk afwijken, zullen compenserende maatregelen aan de grens noodzakelijk zijn. Althans voor zover de structuur van de belastingheffing en/of de structuur van de overheidsuitgaven niet kan worden aangepast.

Dit vraagstuk is uitvoerig geanalyseerd in het hierboven reeds geciteerde rapport van *dr. Maria-Dolores Schulte*. Ook zij onderscheidt zowel de belastingen als de overheidsuitgaven in die welke worden betaald door resp. ten goede komen aan de produktie en die welke in de consumptieve sfeer worden geheven resp. aan de consumenten ten goede komen. In dit verband spreekt de door haar gebruikte term „Steuer-Staatsleistungs-Äquivalenz” naar mijn mening voor zichzelf.

Naarmate men erin slaagt, door een analyse van de overheidsuitgaven de begunstiging van de produktie in alle landen per saldo met elkaar in overeenstemming te brengen, zal de vraag in hoeverre ook de belastingen in de consumptieve sfeer en de consumptieve overheidsuitgaven via de prijzen van de produktiefactoren het prijsniveau beïnvloeden, aan betekenis verliezen. Ik ben mij ervan bewust, dat een dergelijke analyse moeilijk is. Maar tegelijkertijd ben ik ervan overtuigd, dat het meer concrete gegevens zal opleveren en de werkelijke verhoudingen dichter zal benaderen dan een verdere bestudering van het probleem van de overdracht van kostprijsverhogende belastingen enerzijds en van belastingen op overschotten anderzijds.

Tegenover de gedachten van *Schulte* staan die van *Cosciani*, die de keuze tussen „oorsprongslandbeginsel” en „bestemmingslandbeginsel” uitsluitend vanuit de aard van de geheven belastingen benadert. De invloed van de staatsuitgaven wordt door *Cosciani* gebagatelliseerd, zoals duidelijk blijkt uit het volgende citaat:

„Wenn jedes Produkt mit den in seinen Kosten einbezogenen Steuern des Ursprungslandes ins Ausland geht und diese Steuern von Land zu Land bedeutend voneinander abweichen, dann ist es klar, dass sich ein Verzerrungsfaktor herausbildet, es sei denn, dass die auf dem Markt herrschende grössere



Steuerlast durch Kostenverringierung infolge staatlicher Massnahme vollständig ausgeglichen wird. Aber von dieser übrigens völlig irrealen Hypothese abgesehen funktioniert das Prinzip ohne Verzerrungen nur dann, wenn die Unterschiede in der Besteuerung in sehr bescheidenen Grenzen gehalten werden.”<sup>72</sup>

Wanneer de opbrengst van de kostprijsverhogende belastingen de staatsuitgaven ten behoeve van het bedrijfsleven in een bepaald land relatief méér overtreft dan in andere landen, behoeft dit nog niet te leiden tot het laten voortbestaan van de belastinggrenzen. Aanpassing van de structuur van de overheidsuitgaven zal in die gevallen ongetwijfeld op ernstige weerstanden stuiten; de financiële autonomie wordt daardoor immers in ernstige mate aangetast. Het verlagen van de kostprijsverhogende belastingen en het verhogen van de belastingen op overschotten zal in vele gevallen eveneens onmogelijk blijken. De opbrengst van belastingen op overschotten is in hoge mate afhankelijk van de hoogte en de verdeling van het nationale inkomen en van de mentaliteit van de belastingbetalers. Bij de detailhandel geheven belastingen echter maken een aanpassing wel mogelijk; het prijsniveau, voor zover van belang voor de internationale concurrentieverhoudingen wordt daardoor niet beïnvloed. Het kan daarom aan de afzonderlijke staten worden overgelaten, of een deel van de in de consumptieve sfeer te heffen belastingen al dan niet door middel van een indirecte detailhandelsbelasting wordt geïncasseerd.<sup>73</sup>

De harmonisatieproblematiek is hiermede niet uitputtend behandeld. In het kader van deze studie lijkt het mij echter voldoende, te wijzen op het verband tussen het beginsel van een b.t.w. als productiebelasting en de harmonisatie van de belastingen. Alleen voor zover door middel van een productiebelasting de kostprijs van alle produkten in micro-economische zin gelijk is aan de macro-economische kostprijs, zullen verstoringen van de internationale concurrentie-verhoudingen worden voorkomen.

Wanneer de omzetbelastingen in de landen van de E.E.G. zullen worden geheven naar de toegevoegde waarde, zal ongetwijfeld een belangrijke stap

---

72. *Cesare Cossiani*: Gemeinsamer Markt: Besteuerung im Ursprungsland oder im Bestimmungsland? Weltwirtschaftliches Archiv: band 90 Heft 2, 1963, blz. 21.

73. In de consumptieve sfeer kan m.i. voor de hogere inkomens een belasting naar het inkomen niet gemist worden, doch het verbruik als maatstaf voor een belasting „aan de voet” is zeker aanvaardbaar (zie hoofdstuk III). Deze kan, voor zover het „fiscale klimaat” dat noodzakelijk maakt, zonder grote bezwaren ook indirect, als een detailhandelsbelasting geheven worden. De belasting naar het inkomen kan dan tot de hogere inkomensgroepen worden beperkt.

in die richting zijn gezet.<sup>74</sup> Een analyse van de staatsuitgaven zal echter aan een opheffing van de belastinggrenzen moeten voorafgaan. Tot zolang zullen wij ons moeten troosten met de gedachte van *Cosciani*:

„Die wirtschaftlich rückständigeren Länder haben ein grösseres Aufkommen auf indirekten, also bei der Ausfuhr rückzahlbaren Steuern. Nun ist es sehr wahrscheinlich, dass diese Länder auch eine rückständigere Produktionskosten Struktur und mithin ein höheres Kostenniveau haben. Man kann daher sagen, dass der Vorteil, den sie durch diesen grösseren Anteil der indirekten, rückzahlbaren Steuer, genießen, dazu beiträgt, den Kostennachteil auszugleichen.“<sup>75</sup>

---

74. Door *Antal* wordt de b.t.w. voornamelijk in verband met de moeilijkheden, die bij het toekennen van vrijstellingen zouden ontstaan, van de hand gewezen. In het oog gehouden moet worden, dat *Antal* evenals *Reugebrink* ervan uitgaat, dat de omzetbelasting als een verbruiksbelasting moet worden beschouwd. Vgl. *prof. K. V. Antal*: „Omzetbelasting en E.E.G.“, Weekblad Fiscaal Recht, 12 maart 1964, no. 4694.

75. T.a.p. blz. 228.



## Samenvatting

Een omzetbelasting kan met een beroep op het beginsel van de „minste pijn” niet voldoende worden gemotiveerd. Dit beginsel is op zichzelf nooit voldoende om de heffing van een bepaalde belasting te rechtvaardigen; bovendien blijkt bij analyse van de oorzaken van de „pijn”, aan de belastingheffing verbonden, dat dit beginsel niet op de meest volkomen wijze door middel van een omzetbelasting kan worden gerealiseerd. Een omzetbelasting als „verkeersbelasting zonder meer” dient daarom van de hand gewezen te worden; een nadere motivering mag niet ontbreken, een bepaalde rechtvaardig geachte verdeling van de belastingdruk zal de wetgever voor ogen moeten staan.

Het verbruik is als draagkrachtmaatstaf tot op zekere hoogte wel aanvaardbaar; alleen voor zover de beschikbare middelen dermate omvangrijk zijn, dat zij niet meer bepalend kunnen worden geacht voor de omvang van de in werkelijkheid gerealiseerde behoeftenbevrediging, is een aanvullende belasting naar inkomen of vermogen noodzakelijk.

Omzetbelastingen zijn als draagkrachtheffing echter minder doelmatig dan directe verbruiksbelastingen; vooral voor zover een zekere progressie wordt nagestreefd, blijkt de indirecte verbruiksbelasting onvoldoende mogelijkheden te bieden. De overdracht van de geheven omzetbelasting zal in de meeste gevallen wel een algemene prijsstijging veroorzaken, maar vrijstellingen en tariefdifferentiatie met betrekking tot bepaalde goederen zullen lang niet altijd integraal in de door de consument betaalde prijzen tot uitdrukking komen. Bovendien blijven de consumptieve uitgaven, die geen verbruik van door ondernemingen geproduceerde goederen met zich meebrengen, buiten de belastingheffing. Ook dat heeft meestal een degressief effect.

Wordt niettemin een omzetbelasting geheven als indirecte verbruiksbelasting, dan zal een gelijke belastingdruk per aan de belasting onderworpen object dienen te worden nagestreefd. Het cascadeselsel is daarvoor niet doelmatig; die vorm zal alleen ten koste van vele, gecompliceerde en slechts bij benadering juiste aanvullende bepalingen enigszins als indirecte verbruiksbelasting kunnen worden ingericht. De voorkeur zal daarom moeten worden gegeven aan een heffing één keer in de bedrijfskolom, eventueel door de op-eenvolgende ondernemers betaald.

In de recente literatuur komt overigens herhaaldelijk een zekere twijfel tot uitdrukking met betrekking tot de vraag, of het draagkrachtbeginsel in de meeste moderne belastingstelsels wel terecht zo'n centrale plaats inneemt. De ontwikkeling van de inzichten met betrekking tot het vraagstuk van de overdracht, óók van directe belastingen, heeft ertoe geleid dat velen zich afvragen of de belastingwetgever de verdeling van de belastingdruk uiteindelijk wel in de hand heeft. Daarnaast zijn andere middelen ter beïnvloeding van de reële inkomensverdeling beschikbaar; inkomensoverdrachten door middel van sociale wetgeving en de loon- en prijspolitiek blijken daartoe minstens even effectief.

De aandacht verplaatst zich ten gevolge daarvan steeds meer van de verdeling van de belastingdruk naar de invloed van de belastingheffing op het economisch leven. Of, in de terminologie van *De Langen*, het welvaartbegin-sel gaat steeds meer de centrale plaats van het draagkrachtbeginsel over-nemen. Naast de budgettaire functie wordt niet langer uitsluitend de invloed van de belastingheffing op de verdeling van de verkregen welvaart van belang geacht; ook met de invloed van de belastingheffing op de omvang van de te verdelen welvaart dient naar de moderne inzichten rekening gehouden te worden.

Naast een volledig gebruik van de beschikbare produktiemiddelen (full employment) wordt de omvang van de te verdelen welvaart bepaald door de richting, waarin de beschikbare middelen worden aangewend. Een juiste allocatie van de produktiefactoren, d.w.z. een aanwending van de beschikbare middelen in de onderneming of in de bedrijfstak waarin daarvan het hoogste rendement in macro-economische zin kan worden verwacht, maximaliseert immers de omvang van de te verdelen welvaart.

Het prijsmechanisme is ook met betrekking tot de allocatie van de produk-tiefactoren een belangrijk hulpmiddel, „zonder dat aan de resultaten hiervan absolute normatieve betekenis kan worden toegekend.”<sup>1</sup> Voor een juist functioneren van het prijsmechanisme is het gewenst, dat de kosten in micro-economische zin zoveel mogelijk met de macro-economische kosten samenvallen. Alleen dan zullen de beschikbare middelen daar worden aangewend, waar zij macro-economisch het hoogste rendement opleveren.

Er is daarom alle aanleiding, omzetbelastingen niet langer te beschouwen als indirecte verbruiksbelastingen maar te zien als omslag van de kosten, door de overheid ten behoeve van het bedrijfsleven gemaakt. Daardoor wordt dan tegelijkertijd het netelige vraagstuk van de overdracht naar de achtergrond geschoven. De vraag, wie de belasting uiteindelijk zal dragen, is dan niet van betekenis, mits de overheidsprestaties en de opbrengst van de belasting onge-veer tegen elkaar opwegen en de omslagbasis aanvaardbaar geacht kan worden.

Overigens behoeven de belangen van de consument en die van de onder-nemer niet met elkaar in strijd te zijn, voor zover het gaat om de keuze van het stelsel van heffing. Verdient een groothandelsbelasting, al dan niet gecombi-neerd met de methode van partiële betalingen de voorkeur, als het gaat om het heffen van een indirecte verbruiksbelasting, de toegevoegde waarde is tevens de meest bruikbare maatstaf voor de omvang van de onderneming en daarmee voor de heffing van een omzetbelasting als bedrijfsbelasting. In beide gevallen is derhalve de toegevoegde waarde acceptabel, zij het op geheel andere gronden. Uit de afwijkende motivering van de b.t.w. vloeit overigens ook een andere berekeningswijze van de belastinggrondslag voort.

---

1. Prof. dr. Th. A. Stevers t.a.p. blz. 11.



Bij een indirecte verbruiksbelasting is zij niet meer dan een betalingsmethode; de overdracht zal de belastingdruk immers terecht moeten doen komen waar zij is bedoeld: bij de consument.<sup>2</sup> Bij een bedrijfsbelasting gaat het erom, dat iedere onderneming, iedere fase in de bedrijfskolom, zijn aandeel te dragen krijgt in de kosten van de overheidsprestaties ten behoeve van het bedrijfsleven. Alleen daardoor kan een juiste allocatie van de produktiefactoren worden bevorderd. Zou men hier volstaan met het heffen van omzetbelasting één keer in de bedrijfskolom, dan zou men daarmee weer afhankelijk worden van de overdracht, zij het nu in omgekeerde richting; men zou er dan immers op rekenen, dat de over consumptiegoederen geheven belasting ook de afzetmogelijkheden van de grondstoffen en kapitaalgoederen zou beïnvloeden, zodat op die wijze toch alle ondernemingen een deel van de last te dragen zouden krijgen. Naar mijn mening kan echter gezien de complexiteit van het overdrachtsvraagstuk niet verwacht worden, dat deze „terugwenteling” een aanvaardbare lastenverdeling zou doen ontstaan.

Wat vrijstellingen en tariefdifferentiatie betreft leidt de gedachte van de verbruiksbelasting tot principieel andere gezichtspunten dan wanneer het heffen van een produktiebelasting de bedoeling is. Dat kan ook moeilijk anders, omdat in het ene geval nu eenmaal de gebruiker en in het andere geval de ondernemer primair is.

Dat de belastingen over de toegevoegde waarde in het kader van de harmonisatie in E.E.G.-verband zijn aanbevolen, stemt mijns inziens tot voldoening.<sup>3</sup> Zolang de omzetbelasting uitsluitend wordt gezien als een indirecte verbruiksbelasting, verdient vanuit een oogpunt van perceptiekosten de groot-handelsbelasting mogelijk wel de voorkeur. Maar het grote winstpunt van de toegevoegde waarde is, dat op deze wijze de weg is vrijgemaakt voor een ontwikkeling van de omzetbelastingen in de richting van een produktiebelasting.

Inschakeling van het marktmechanisme met betrekking tot de overheidsuitgaven roept, gezien de aversie tegen de voorgenomen heffing van weggeld, bij het bedrijfsleven blijkbaar niet geringe weerstanden op. Toch zal naar mijn mening aan een bij benadering juiste lastentoerekening aan de ondernemingen de voorkeur moeten worden gegeven boven een nauwelijks op aanvaardbare wijze te realiseren verdeling naar draagkracht.<sup>4</sup>

Naast een b.t.w. als produktiebelasting zou door middel van een belasting

---

2. Toepassing van het „toegevoegde-waardestelsel” garandeert uiteraard overdracht van de belasting niet. Het slagen van de overdracht blijft van de marktsituatie afhankelijk; de indirecte verbruiksbelasting is daarom ook in deze vorm niet bijzonder aantrekkelijk.

3. Uiteraard zullen de prijzen zich bij overgang van het bestaande cumulatieve stelsel naar een heffing over de toegevoegde waarde moeten aanpassen, hetgeen op korte termijn voor bepaalde ondernemingen of bedrijfstakken tot min of meer ernstige moeilijkheden kan leiden. Dergelijke aanpassingsmoeilijkheden zijn echter onvermijdelijk, tenzij een volkomen statistische fiscale structuur aanvaardbaar wordt geacht.

4. Vergelijk ook *prof. dr. C. Goedhart* in E.S.B., no. 2462, d.d. 21 oktober 1964.

naar het inkomen en/of een directe verbruiksbelasting invloed kunnen worden uitgeoefend op de verdeling van de welvaart. De vraag, in hoeverre een directe verbruiksbelasting de voorkeur verdient boven een inkomstenbelasting en op welke wijze niet-natuurlijke personen in dat geval in de belastingheffing zouden kunnen worden betrokken, meen ik in deze economische beoordeling van *omzetbelastingen* buiten beschouwing te kunnen laten.



## Resumé

Le principe de la „moindre douleur” ne peut être considéré comme une motivation suffisante pour une taxe sur le chiffre d'affaires. Ce principe ne suffit jamais à lui seul à justifier la perception d'un impôt déterminé; en outre, l'analyse des causes de la „douleur” occasionnée par la perception de l'impôt révèle qu'une taxe sur le chiffre d'affaires ne constitue pas l'application la plus parfaite de ce principe. Une taxe sur le chiffre d'affaires conçue comme un „pur et simple impôt de circulation” doit donc être écartée; il est indispensable que d'autres motifs militent en sa faveur, il faut que le législateur ait en vue une certaine répartition de la charge fiscale, jugée équitable.

Il est assez justifié, jusqu'à un certain point, de prendre la consommation comme mesure de la capacité contributive; c'est seulement lorsque les moyens dont dispose le contribuable sont si importants qu'ils ne peuvent plus être considérés comme déterminant le volume de la satisfaction des besoins réalisée en fait qu'un impôt complémentaire assis sur le revenu ou sur la fortune devient nécessaire.

Les taxes sur le chiffre d'affaires sont cependant, en tant qu'impôts frappant la capacité contributive, moins appropriées que des impôts directs de consommation; dans la mesure surtout où on cherche à obtenir une certaine progressivité, l'impôt indirect de consommation paraît offrir des possibilités insuffisantes. Sans doute, dans la plupart des cas, la répercussion de la taxe perçue sur le chiffre d'affaires entraînera-t-elle une hausse générale des prix, mais les exonérations et les tarifs différenciés appliqués à certaines marchandises ne s'exprimeront pas toujours, tant s'en faut, intégralement dans les prix payés par le consommateur. En outre, les dépenses de consommation qui n'entraînent pas une consommation de marchandises produites par les entreprises échappent à la taxe sur le chiffre d'affaires. Cela aussi entraîne le plus souvent un effet dégressif.

Si néanmoins une taxe sur le chiffre d'affaires est perçue en tant qu'impôt indirect de consommation, il faut alors s'efforcer d'obtenir une charge fiscale répartie uniformément sur tous les objets assujettis à l'impôt. Le système à cascade n'est pas approprié à cet effet; cette forme de fiscalité ne peut être aménagée dans une certaine mesure en impôt direct de consommation qu'au prix de dispositions complémentaires multiples, compliquées, et d'une justesse toute approximative. Il convient donc de donner la préférence à une taxe unique perçue à un stade de la chaîne de production, éventuellement payée par les entrepreneurs successifs.

Les auteurs récents expriment du reste, à plusieurs reprises, un certain scepticisme quant à la question de savoir si le principe de capacité contributive occupe vraiment à bon droit une position aussi centrale dans la plupart des régimes fiscaux modernes. L'évolution des conceptions en ce qui concerne le problème de la répercussion, y compris celle des impôts directs, a conduit beaucoup d'auteurs à se demander si le législateur fiscal, en définitive, tient

vraiment en mains la répartition de la charge fiscale. Il existe à côté de la législation fiscale d'autres moyens d'influer sur la répartition réelle des revenus; des transferts de revenus grâce à la législation sociale et à la politique en matière de salaires et de prix semblent être au moins aussi efficaces à cette fin.

Ils ensuit que l'attention se déplace de plus en plus de la répartition de la charge fiscale vers l'influence du régime fiscal sur la vie économique, ou, pour employer la terminologie de De Langen, le principe de prospérité tend à prendre de plus en plus la position centrale occupée précédemment par le principe de la capacité contributive. A côté de la fonction budgétaire, ce n'est plus exclusivement l'influence de régime fiscal sur la répartition de la prospérité acquise que l'on estime importante; il faut aussi, selon les points de vue modernes, tenir compte de l'influence du régime fiscal sur le volume de la prospérité à distribuer.

Outre un emploi total des moyens de production disponibles (full employment), le volume de la prospérité à distribuer est déterminé par la direction dans laquelle les moyens disponibles sont employés. Une affectation correcte des facteurs de production, autrement dit l'emploi des moyens disponibles dans l'entreprise ou dans la branche où il est légitime d'en attendre le rendement le plus élevé du point de vue macro-économique, maximalise en effet le volume de la prospérité à distribuer.

Le mécanisme des prix est aussi un moyen important pour l'affectation des facteurs de production, „sans qu'il soit possible d'attribuer une signification normative absolue aux résultats obtenus”.<sup>1</sup> Pour un bon fonctionnement du mécanisme des prix, il est souhaitable que les coûts, au sens micro-économique, coïncident autant que possible avec les coûts macro-économiques. Alors seulement les moyens disponibles seront employés là où ils peuvent fournir le rendement macro-économique le plus élevé.

Il y a donc tout lieu de ne plus considérer les taxes sur le chiffre d'affaires comme des impôts indirects de consommation, mais de voir en elles une répartition des coûts, opérée par les pouvoirs publics pour le compte du secteur économique. De ce fait, le problème épineux de la répercussion est en même temps repoussé à l'arrière-plan. La question de savoir qui, en définitive, supportera l'impôt est alors sans importance, pourvu que la prestation des pouvoirs publics et la recette fiscale s'équilibrent approximativement et que la base de répartition puisse être estimée raisonnable.

En outre, les intérêts du consommateur et ceux de l'entrepreneur ne sont pas nécessairement opposés dans la mesure où il s'agit du choix d'un régime fiscal. Si une taxe perçue au stade du commerce de gros, combinée ou non avec la méthode des paiements partiels, mérite la préférence lorsqu'il s'agit de

---

1. *Prof. dr. Th. A. Stevers*, op.cit. page 11.



percevoir un impôt indirect de consommation la valeur ajoutée est également le critère le plus commode pour mesurer le volume de l'entreprise, et par conséquent pour percevoir une taxe sur le chiffre d'affaires conçue comme un impôt sur les entreprises. Dans les deux cas, la valeur ajoutée est donc acceptable, pour des motifs il est vrai tout à fait différents. La motivation divergente de la taxe à la valeur ajoutée entraîne par ailleurs un autre mode de calcul de la base imposable.

Dans le cas d'un impôt indirect de consommation, elle n'est qu'une méthode de calcul; la répercussion devra nécessairement aboutir à faire supporter la charge fiscale, ainsi qu'il est prévu, par le consommateur.<sup>2</sup> Dans le cas d'une fiscalité des entreprises, il s'agit d'obtenir que chaque entreprise, chaque stade de la chaîne de production supporte sa part des coûts des prestations des pouvoirs publics en faveur du secteur économique. C'est seulement ainsi qu'il est possible de favoriser une affectation correcte des facteurs de production. Si l'on se contentait, en l'occurrence de percevoir une taxe sur le chiffre d'affaires sous forme de taxe unique à un stade de la chaîne de production, on retomberait dans la dépendance de la répercussion, en sens inverse il est vrai; il faudrait en effets s'attendre que l'impôt perçu sur les biens de consommation influe également sur les possibilités d'écoulement des matières premières et des biens d'investissement, de sorte que toutes les entreprises auraient quand même à supporter une part de la charge. Mais, à notre avis, vu la complexité du problème de la répercussion, on ne peut pas s'attendre que cette „répercussion en arrière” permette une répartition équitable des charges.

En ce qui concerne les exonérations et les tarifs différenciés, on aboutit à des points de vue profondément différents selon qu'on part de l'idée d'une taxe de consommation ou que l'on envisage de percevoir une taxe à la production. Il ne saurait guère en être autrement, puisque dans l'un des cas, c'est le consommateur, et dans l'autre cas, l'entrepreneur qui est à la base des systèmes.

Il est parfaitement exact à mon avis d'affirmer que la taxe à la valeur ajoutée est recommandée dans le cadre de l'harmonisation à l'intérieur de la CEE. Si l'on considère la taxe sur le chiffre d'affaires exclusivement comme un impôt indirect de consommation, il est possible que la perception au stade du commerce de gros mérite la préférence du point de vue des frais de perception. Mais le grand avantage du système de la valeur ajoutée est qu'il ouvre la voie à une évolution des taxes sur le chiffre d'affaires en direction d'un impôt sur la production.

---

2. L'application du „système de la valeur ajoutée” ne garantit évidemment pas la répercussion de l'impôt. L'impact de la répercussion reste dépendant de la situation du marché; l'impôt indirect de consommation n'est pas donc particulièrement attrayant, même sous cette forme.

A côté d'une taxe sur le chiffre d'affaires conçue comme taxe à la production, il serait possible d'exercer, au moyen d'une taxation des revenus et/ou d'un impôt direct de consommation, une influence sur la répartition de la prospérité. Dans cet exposé économique de la taxe sur le chiffre d'affaires j'estime pouvoir ne pas prendre en considération la question jusqu'à quel point l'impôt direct de consommation est à préférer à une taxation des revenus et dans ce cas comment les sociétés pourraient être impliqués dans le régime fiscale.



## Geraadpleegde literatuur

- Adriani, prof. dr. P. J. A. en mr. J. van Hoorn Jr. Het Belastingrecht, zijn Grondslagen en Ontwikkeling, 2e druk (1954).
- Albers, M. W. Die Suche nach der optimalen Umsatzsteuer. Erfahrungen und Reformvorschläge in der Bundesrepublik Deutschland. Public Finance 1961 (blz. 229).
- Antal, prof. K. V. Harmonisatie van de omzetbelasting in de Euromarkt. Sociaal-economische Wetgeving, januari 1963, jaargang 11 no. 1.  
Omzetbelasting en E.E.G. Weekblad Fiscaal Recht, 12 maart 1964, no. 4694.
- Belastingstudiegroep van het Verbond van Katholieke Werkgevers-vakverenigingen Hervorming van de belastingheffing van ondernemingen.  
Grondslagen van de belastingheffing van ondernemingen.
- Berge, dr. W. H. van den Beginselen van de belastingheffing. Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 68.
- Bordewijk, prof. mr. H. W. C. en dr. H. J. Bast De Theorie der Belastingen en het Nederlandse Belastingwezen, 2e druk (1939).
- Campet, Charles Quelques aspects économiques de la Taxe Française sur la valeur ajoutée. Finances Publiques 1957, no. 1.
- Cobbenhagen, prof. dr. M. J. H. Beschouwingen over de prijs. Maandschrift Economie, april 1936.  
De prijs, instrument of regulator? Maandschrift Economie, januari 1941.
- Cosciani, Cesare Gemeinsamer Markt. Besteuerung im Ursprungsland oder im Bestimmungsland? Weltwirtschaftliches Archiv 1963, Band 90, Heft 2.
- Detiger, prof. mr. J. G. Gelijkheid en differentiatie als fiscaal rechtsgoed. Inaugurale rede Utrecht, 1962.
- Dijck, prof. J. E. A. M. van Algemene belastingherziening. Tijdschrift voor Vennootschappen, Verenigingen en Stichtingen, april 1962.  
Fiscale Waardebegrippen. Inaugurale rede Tilburg, 1963.
- Due, John F. Sales Taxation.  
The incidence of a general Sales Tax. Public Finance, Vol. V., no. 3. 1950.  
Towards a General Theory of Sales Tax Incidence, The Quarterly Journal of economics, May 1953.
- Englis, Karl Finanzwissenschaft, 1931.
- Esveld, prof. mr. N. E. H. van Sociaal maandblad Arbeid, 25 februari 1961.

- European productivity agency of the O.E.E.C.      The influence of Sales taxes on productivity (1958).
- Europese Economische Gemeenschap      Algemeen rapport van de Subgroepen A., B. en C. ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisering van de omzetbelastingen (1962).  
Rapport van het fiscaal en financieel comité van de E.E.G. (1962).
- Fries, mr. F. H.      Het ontwerp van een nieuwe omzetbelasting in West-Duitsland.  
Enige gedachten met betrekking tot de vervanging van de huidige omzetbelasting door een belasting op de toegevoegde waarde. Maandblad voor Belastingrecht, juli 1963.  
Nog eens de „Mehrwertsteuer” in Duitsland. Maandblad voor Belastingrecht, augustus 1963.
- Gangemi, Lello      Sur la classification des prix en économie financière. Finances Publiques 1950, no. 1.
- Glasz, prof. Ch.      Tien jaar ontwikkeling van de vermogensstructuur. Uitgave Herstelbank: 10 jaar economisch leven in Nederland (1956).  
Nieuwe Vermogensverhoudingen. Dies-rede Rotterdam, 1957.
- Goedhart, prof. dr. C.      „Amerikaanse belangstelling voor belastingpolitiek en economische groei”. Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 112 (1964).  
Bespreking van prof. dr. Th. A. Stevers: „Schets van een hervorming van ons belastingstelsel. Een economische benadering.” Economisch-Statistische Berichten, 17 juni 1964, blz. 539.
- Hanhart, J. C.      Verbijzondering in de maatschappelijke voortbrenging. Een poging tot bedrijfseconomische benadering van de Nederlandse Omzetbelasting. Maandblad voor Belastingrecht, oktober/november 1962.
- Hartog, prof. dr. F. den      Waarheen met onze directe belastingen? Economisch Statistische Berichten, 12 december 1962, no. 2367.
- Hofstra, H. J.      Socialistische Belastingpolitiek (1947).  
Belasting op de energie? Naamloze Vennootschap: januari 1956.  
Het tarief voor de Vennootschapsbelasting. De Naamloze Vennootschap: januari 1962.
- Hoorn Jr., mr. J. van      T.V.A. or not T.V.A. - that is the question. Financieel Dagblad 26, 27, 28 en 29 november 1963
- Huiskamp, mr. J. C. L.      Die Netto-Umsatzsteuer (value-added taxes). Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. X (1956).
- Kaldor, N.      An Expenditure Tax (1955).



- Lancee, dr. L. Van Causalisten, Finalisten en Objectivisten. Weekblad voor Fiscaal Recht, 24 november 1962.
- Langen, prof. dr. W. de Grondbeginselen van het Nederlandse Belastingrecht.
- Mey, prof. dr. J. L. Belastingwetgeving en bedrijfsleven. Annalen van het Thijmgenootschap, mei 1952.
- Nederlandse Industrie La tax sur la valeur ajoutée (1963) nos. 15,16 en 17.
- Nevin, Edward „Taxation for Growth — A Factor Tax”. Westminster Bank Review, november 1963, blz. 13.
- Nouwens, dr. A. Beschouwingen ten aanzien van de overdracht van belastingen.
- Reugebrink, J. Omzetbelasting en E.E.G.
- Roeloffs, dr. L. Dubbele belastingheffing van dividenden (1964).
- Schendstok, dr. B. Enige economische grondslagen voor de belastingpolitiek. Bespreking van prof. dr. Th. A. Stevers: Schets van een hervorming van ons belastingstelsel. Een economische benadering. Belastingbeschouwingen april 1964, D.O. 26.
- Schmidt, Kurt Das niederländische Steuersystem und der E.W.G.-Vertrag. Europäische Steuerzeitung, juni/juli 1964, no. 9.
- Die Steuer Progression.  
Zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Finanz Archiv, Band 22, Heft 1.
- Schmölders, prof. Günther Monetaire Theorie der Steuer Ueberwälzung. Finanz Archiv 1937.
- Irrweg und Umkehr der Betriebsbesteuerung. Public Finance 1950.
- „Unmerkliche Steuern”. Finanz Archiv 1960.
- Psychologische Probleme der Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt. Congres I.I.F.P., Luxemburg 1963.
- Schulte, dr. Maria-Dolores Die Wirtschaftspolitischen Grundlagen des Bestimmungsland- und des Ursprungsland-prinzips. Congres I.I.F.P., Luxemburg 1963.
- Shoup, C. S. Theory and Background of the value-added tax. National Tax Association for 1955.
- Simons, A. L. S. „Theorie voor een algemene verbruiksbelasting”. Weekblad Fiscaal Recht 1963/4650 - 4651.
- Smeets, prof. dr. M. J. H. Enige beschouwingen naar aanleiding van de prae-adviezen over de couponbelasting. Weekblad voor de Directe Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen, 7 oktober 1933.
- „De ontwikkeling van de inkomstenbelasting”. Inaugurale rede Tilburg, 1946.
- Verhogen indirecte belastingen het prijspeil? Public Finance 1948, no. 2.

- Pre-advies voor de Vereniging voor de Staathuishoudkunde over: De invloed van het hier te lande geldend belastingstelsel op de economische en sociale structuur van onze maatschappij en op het beleid, dat door de ondernemers in hun bedrijven wordt gevoerd. (1953).  
De Economische betekenis van de belastingen (2e druk, 1954).  
Economische beoordeling van de Omzetbelasting. Weekblad Fiscaal Recht 1959, no. 4434.  
Herbezinning over de grondbeginselen van de belastingheffing. Maandschrift Economie, november 1962.  
Nederlandse Belastingen in het E.E.G.-verband. Maandblad voor Belastingrecht, november/december 1963.
- Soest, mr. J. van „Belastingrecht”. Opgenomen in de bundel: „Vooruitzichten van de Rechtswetenschap” (1964).
- Stevens, prof. dr. Th. A. Schets van een hervorming van ons belastingstelsel. Een economische benadering. Inaugurale rede Tilburg, 1964.
- Tekenbroek, mr. dr. E. De Couponbelasting. Geschrift nos. 24 en 26/27 van de Vereniging voor Belastingwetenschap.
- Tempel, prof. dr. A. J. van den Tarieven en tariefsvergelijking. Belastingconsulentendag 1963.
- Terhalle, Fritz Leitfaden der deutschen Finanzpolitik, München, 1936.
- Tuk, mr. C. P. Wetgeving op de Omzetbelasting.  
Het Stelsel van heffing van omzetbelasting. Openbare Financiën 1946 (blz. 183).  
Opbrengst van de omzetbelasting en druk van die belasting op de bevolking. Weekblad der belastingen, mei 1951.  
De strijd tegen de verstoring van concurrentieverhoudingen in de omzetbelasting. Weekblad der belastingen, 13-20 oktober 1951.
- Wildenberg, drs. W. N. M. van den Openbare Financiën, Inkomensverdeling en Groei (1962).
- Wit, J. W. W. A. math. drs. „Inkomenselasticiteiten in 1935/36 en 1951 voor Nederland: toepassing van een model voor inkomensbesteding”. Statistische en econometrische onderzoeken; 1e kw. 1957.



## Alfabetisch register

- |                                   |                      |                                  |                  |
|-----------------------------------|----------------------|----------------------------------|------------------|
| Accijnzen                         | 34                   | Fabrikantenbelasting             | 38, 81           |
| Administratieve moeilijkheden     | 82 e.v.              | Factor tax                       | 111              |
| Aftrek (van voorbelasting)        | 39, 84, 102          | Financiële aftrekken             | 82               |
| Aftrek (van vooromzet)            | 39, 84, 102          | Fiscale functie                  | 13               |
| Aftrekken (financiële—)           | 82                   | Fiscaal en Financieel Comité     | 126              |
| Aftrekken (fysieke—)              | 82                   | Frankrijk (t.v.a. in—)           | 82               |
| Algemeen prijsniveau              | 34 e.v.              | Fysieke aftrekken                | 82               |
| Algemeenheid (van belastingen)    | 14, 18, 31           | Geldillusie                      | 58, 74           |
| Belasting (begrip)                | 13 e.v.              | Geldschepping                    | 73               |
| Belastingdruk                     | 14, 32               | Gemeenschappelijke markt         | 124 e.v.         |
| Belastingvermijding               | 41, 48, 75           | Groeipremie                      | 121              |
| Beschikbare middelen              | 22                   | Groothandelsbelasting            | 38, 81           |
| Besparingen                       | 23, 48, 57           | Harmonisatie                     | 124 e.v.         |
| Bestemmingsbeginsel               | 86, 125 e.v.         | Heffing (begrip)                 | 15               |
| Budgettaire functie               | 13                   | Heffing bij de bron              | 30, 31           |
| Built-in flexibility              | 50                   | Income type                      | 104 e.v.         |
| Butoirregel                       | 83                   | Inflatie                         | 47 e.v.          |
| Bijdrage                          | 17                   | Inhaaleffect                     | 84               |
| Cascadestelsel (begrip)           | 37, 43 e.v.          | Inkomen (als draagkrachtfactor)  | 22               |
| Cascadestelsel (voor- en nadelen) | 38, 76               | Inkomenselasticiteit             | 66               |
| Collectieve goederen              | 20                   | Inkomensverdeling (invloed op—)  | 18 e.v., 61      |
| Concurrentieverhoudingen          | 38, 124              | Integratie                       | 38, 46, 76       |
| Conjunctuur                       | 46 e.v.              | Investeringsaftrek               | 108, 122         |
| Consumer's surplus                | 40                   | Investeringsgoederen             | 45, 119          |
| Consumption type                  | 104 e.v., 122        | Invoer (heffing bij—)            | 86               |
| Culturele behoeften               | 67                   | Invoerrechten                    | 13               |
| Cumulatie                         | 38, 43, 90, 108, 112 | Kapitaal (als produktiefactor)   | 118 e.v.         |
| Deflatie                          | 47 e.v.              | Kinderaftrek                     | 24, 61           |
| Detailhandelsbelasting            | 38, 80               | Kinderbijslag                    | 61               |
| Differentiatie                    | 38, 45, 76           | Kleinhandel (vrijstelling voor—) | 85               |
| Disutility                        | 29                   | Kleinhandelsbelasting            | 38, 80           |
| Draagkracht (beginsel)            | 19, 74               | Konsumlenkung                    | 43               |
| Draagkracht (begrip)              | 20 e.v.              | Kwantiteitstheorie               | 73               |
| Draagkracht (factoren)            | 21 e.v., 52 e.v.     | Levensbehoeften (eerste—)        | 61               |
| Economische benadering            | 11                   | Loon- en prijspolitiek           | 20               |
| E.E.G. (Commissie)                | 83 e.v., 124 e.v.    | Minste pijn                      | 25 e.v., 39 e.v. |
| Eerste levensbehoeften            | 61                   | Monetaire theorie                | 73               |
| Efficiency                        | 112, 118 e.v.        | Monopolie                        | 71               |
| Energiebelasting                  | 35, 78, 94           | Monopolieheffing                 | 14 e.v., 32      |
| Evenredig genotsoffer             | 19, 21               |                                  |                  |
| Excess burden                     | 41 e.v.              |                                  |                  |

Neutraliteit	76	Restitutie bij uitvoer	86
Objectieve belastingen	75	Retributie	15
Objectieve vrijstellingen	75, 101	Stelsels (van omzetbelasting)	37
Oligopolie	72	Subjectieve vrijstellingen	102
Omvang van ondernemingen	92	Successierechten	28
Omzetbelasting (begrip)	34 e.v.	Tariefdifferentiatie	43, 67, 72, 101
Ondernemingsbelasting	118 e.v.	Tegenprestatie (rechtstreekse—)	14, 100
Onmerkbaarheid	25 e.v., 39 e.v.	Teruggaaf (bij uitvoer)	86
Oorsprongsbeginsel	103, 125 e.v.	Toegevoegde waarde (belasting over—)	38, 81
Opbrengstbelasting	90, 98	Toegevoegde waarde (begrip)	95 e.v.
Optimale allocatie (van produktiefactoren)	45, 100, 111 e.v., 118 e.v.	Toekomstverwachtingen	23, 24
Overdracht (van belastingen)	51, 69 e.v., 109	Typisch overheidsinkomen	15
Overheidsmonopolie	15	Uitvoer (restitutie bij)	86
Phasenpauschalisierung	77	Verbruiksbelasting	36, 44, 51 e.v.
Producer's surplus	40	Verkeersbelasting	36
Produktiebelasting	36, 88 e.v.	Vermogen	22, 56
Produktiefactoren	112, 119 e.v.	Verteerbaar inkomen	22
Produktieve overheidsuitgaven	88 e.v.	Vervroegde afschrijving	108, 122
Profijt	18 e.v., 109	Voorbelasting (aftrek van—)	39, 84, 102
Profijtbeginzel	51, 109	Vooromzet (aftrek van—)	39, 84, 102
Progressie	55, 64 e.v.	Voorraadmutaties	107
Pro rata temporis (aftrek—)	39, 85, 108	Vrijstellingen	75, 101
Prijsmechanisme	18, 88 e.v.	Vrijwilligheid	26 e.v., 40
Rechtstreekse tegenprestatie	13, 14, 26	Weeldetarieven	44, 67
Rechtvaardigheid (van belastingheffing)	11	Weerstand	13, 26
Registratierecht	29, 30	Winstverdeling	116
		Ziektekosten	62 e.v.



# Stellingen

## I

De menselijke persoon ontstaat uit en door het medemenselijke; de liefde als hoogste vorm van intermenselijk contact vloeit derhalve voort uit de menselijke natuur, is daarom de uiteindelijke norm voor het menselijke gedrag en tegelijkertijd de enige mogelijkheid tot het realiseren van menselijk geluk.

## II

De mate, waarin vermogensaanwasdeling een toenemende consumptie in verhouding tot het nationaal inkomen en daarmee een verminderde groei tengevolge zal hebben, is afhankelijk van de vraag, in hoeverre de werknemers het bezit van enig eigen vermogen en de vergroting daarvan ambiëren, onafhankelijk van de daaruit voortvloeiende directe consumptiemogelijkheden.

## III

De groeimogelijkheden van ondernemingen kunnen op korte termijn in belangrijke mate bepalend zijn voor de koers van aandelen; de op groeiverwachtingen gebaseerde koersstijgingen zullen op langere termijn echter slechts worden geconsolideerd, wanneer zij gerechtvaardigd worden door uitgekeerde dividenden.

## IV

De economische verschijningsvorm van een open naamloze vennootschap (met ter beurze genoteerde aandelen) verschilt zozeer van die van een besloten (familie-)vennootschap, dat het onderbrengen van beide in één rechtsvorm, de naamloze vennootschap, ondoelmatig moet worden geacht.

## V

De collectieve verantwoordelijkheid, die voor in maatschap samenwerkende accountants voortvloeit uit artikel 4 van de Voorschriften inzake de Beroepsuitoefening, ontnemt de door een accountant afgegeven verklaringen en adviezen niet het karakter van een persoonlijk oordeel; door het ondertekenen uitsluitend met de naam van de maatschap zonder de naam van de accountant zelf te vermelden, wordt de primaire verantwoordelijkheid voor de eigen arbeid en het persoonlijk karakter van het accountantsberoep niet tot uitdrukking gebracht.

## VI

Investeringsaftrek is als conjunctuur-politiek instrument ontoereikend omdat geen onderscheid gemaakt kan worden tussen arbeidsbesparende diepte-investeringen en werkgelegenheid scheppende breedte-investeringen.

## VII

Een hoger inkomstenbelastingtarief voor ongehuwden kan slechts met een beroep op het draagkrachtbeginsel worden gemotiveerd met betrekking tot ongehuwden, die tot de huishouding van hun ouders of verzorgers behoren.

## VIII

Een belasting op de gerealiseerde waardestijging van woonhuizen zal, zolang de vraag naar woonruimte het aanbod overtreft en vergroting van het aanbod mede door een vergunningenstelsel wordt beperkt, grotendeels ten laste komen van kopers; als draagkrachtheffing is een dergelijke belasting derhalve ondoelmatig, ook afgezien van het feit, dat belastingheffing over schijnwinsten vrijwel onvermijdelijk zou zijn.

## IX

Het is niet nodig inkomstenbelasting te heffen over uitkeringen ingevolge de Algemene Bijstandswet, omdat bij het vaststellen van de hoogte van die uitkeringen de draagkracht reeds volledig in aanmerking kan worden genomen.

## X

Het beheer van de parochiële kerkelijke bezittingen vereist in de tegenwoordige maatschappelijke verhoudingen veel meer deskundigheid, dan waarvan de canonieke bepalingen uitgaan, o.m. omdat het „beheer van vermogen” grotendeels heeft plaats gemaakt voor het „exploiteren” van de parochiële inkomsten en de besteding daarvan.

Het verdient daarom de voorkeur, dat beheer op te dragen aan een college van personen, die daartoe uit hoofde van hun opleiding en maatschappelijke functie het meest geschikt kunnen worden geacht, zonder dat de pastoor daarvan q.q. als voorzitter fungeert.

## XI

Door uitvoerige en gedetailleerde perspublikaties over criminele gebeurtenissen wordt de criminaliteit in de hand gewerkt; de maatschappelijke betekenis van deze publikaties moet ook overigens zéér beperkt worden geacht.

## XII

De kosten van ziekenhuisdiensten dienen volgens dezelfde bedrijfseconomische beginselen te worden vastgesteld als de kosten van de prestaties van op winst gerichte ondernemingen. De op deze wijze vastgestelde kosten dienen in de tarieven hun dekking te vinden.





Bibliotheek K. U. Brabant



17 000 01349833 3